

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE DERECHO**



**TESIS DOCTORAL**

**El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos :  
(introducción a una teoría general)**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR  
PRESENTADA POR

**Luis Corral Guerrero**

DIRECTOR:

**Fernando, 1915-1999, dir Sainz de Bujanda**

**Madrid, 2015**

Rd. 54.448

LUIS CORRAL GUERRERO

TE 1930

**EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE  
A LA  
DEVOLUCION DE IMPUESTOS**  
*(Introducción a una teoría general)*

*TESIS DOCTORAL*

*Dirigida por el Prof. SAINZ DE BUJANDA,  
Catedrático de "Derecho financiero y tributario."*

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID  
FACULTAD DE DERECHO  
CURSO 1976-77



BIBLIOTECA  
DE DERECHO

INDICE SISTEMATICO

## I N D I C E   S I S T E M A T I C O

### P R I M E R A   P A R T E

#### I N T R O D U C C I O N

#### C A P I T U L O   I

### LA METODOLOGIA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

Págs.

I. INTRODUCCION.....	4
II. EL METODO DEL DERECHO FINANCIERO.....	6
A) La devolución de impuestos como realidad social..	6
B) La devolución de impuestos como objeto de conside ración científica por el Derecho financiero.....	7



	<u>Págs.</u>
III. EL METODO DE LA TEORIA GENERAL.....	8
A) Los aspectos fundamentales de la devolución de <u>im</u> puestos en el Derecho financiero.....	8
B) Hacia una teoría general de la devolución de <u>im</u> puestos.....	10
C) La documentación científica, la naturaleza y la - tipología de la devolución de impuestos: Introduc ción a su teoría general.....	12
IV. LOS METODOS CIENTIFICOS COMUNES.....	16
A) El método del estado de la cuestión.....	16
B) El método crítico.....	17
C) El método semántico.....	18
V. EL METODO DE LA SIMPLIFICACION.....	20
A) Los aspectos básicos y generales.....	20
B) Los aspectos estables.....	21
C) Los aspectos no problemáticos.....	22
VI. EL METODO DIFERENCIAL.....	23
A) Figuras próximas del Derecho tributario.....	24
a) La desgravación fiscal.....	24
b) La condonación de impuestos.....	25
c) La moratoria de impuestos.....	26
d) La exención de impuestos.....	26
e) La obligación tributaria.....	27
f) La devolución privada de impuestos.....	28
B) Figuras próximas del Derecho presupuestario.....	29
a) Los reintegros al Tesoro.....	29
b) La devolución de ingresos.....	30
c) La subvención.....	31

## S E G U N D A    P A R T E

### LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN LA DOCUMENTACION CIENTIFICA DEL DERECHO FINANCIERO

TITULO ILA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN LA LITERATURA JURIDICACAPITULO IILA DEVOLUCION EN LA LITERATURA TRIBUTARIA

I. INTRODUCCION.....	41
II. LAS OBRAS GENERALES QUE TRATAN DE CONCEBIR LA MATERIA COMO UNA CATEGORIA GENERICA Y UNITARIA.....	43
III. LAS OBRAS GENERALES QUE COLOCAN LA MATERIA DENTRO DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.....	49
IV. LAS OBRAS GENERALES QUE TRATAN SOBRE LA DEVOLUCION - DE IMPUESTOS INDEBIDOS.....	57
A) Desde la perspectiva de la revisión de los actos tributarios.....	58
B) Desde la perspectiva del pago tributario.....	63
V. LOS DEMAS TRABAJOS DE CARACTER DIRECTO Y PRINCIPAL..	68
A) Obras monográficas amplias.....	68
B) Artículos de revista.....	71
VI. LOS DEMAS TRABAJOS DE CARACTER INDIRECTO Y SECUNDARIO.....	76
A) Desde la perspectiva de los procedimientos tributarios de revisión.....	77
B) Desde la perspectiva de las garantías jurídicas - del contribuyente.....	80
C) Desde la perspectiva de los tributos en particular.....	81
VII. CONCLUSIONES.....	83

CAPITULO IIILA DEVOLUCION EN LA LITERATURA ADMINISTRATIVA Y  
PRESUPUESTARIA

I. INTRODUCCION.....	89
II. LA OBLIGACION ESTATAL DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS: MA TERIA TRATADA TANTO POR LA LITERATURA ADMINISTRATIVA COMO POR LA PRESUPUESTARIA.....	91
III. LAS OBLIGACIONES DEL ESTADO, OBJETO DE DOS DISCIPLI- NAS: EL DERECHO ADMINISTRATIVO Y EL DERECHO PRESU- PUESTARIO.....	92
A) Planteamiento.....	92
B) La perspectiva sustancial: objeto del Derecho ad- ministrativo.....	94
C) La perspectiva formal: objeto del Derecho presu- puestario.....	95
IV. LA LITERATURA JURIDICA ADMINISTRATIVA.....	98
A) Características comunes.....	98
B) Obras generales.....	101
C) Los demás trabajos.....	104
V. LA LITERATURA JURIDICA PRESUPUESTARIA.....	109
A) Trabajos generales.....	110
B) Trabajos específicos sobre la devolución de im- puestos.....	112
VI. CONCLUSIONES.....	114

TITULO IILA LEGISLACION GENERAL Y BASICA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOSCAPITULO IVLA DEVOLUCION EN LOS CODIGOS TRIBUTARIOS EXTRANJEROS

I. INTRODUCCION.....	125
II. LA CODIFICACION TRIBUTARIA ALEMANA.....	128
A) La Ordenanza Tributaria.....	128
B) La Ley de Adaptación Impositiva.....	131
III. EL CODIGO GENERAL DE LOS IMPUESTOS, DE FRANCIA.....	133
IV. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, DE MEJICO.....	135
V. EL CODIGO TRIBUTARIO CHILENO.....	138
VI. EL CODIGO FISCAL ECUATORIANO.....	140
VII. LA CODIFICACION TRIBUTARIA PERUANA.....	144
A) El Anteproyecto de Código Tributario, de García - Añoveros.....	144
B) El Código Tributario de Principios Generales.....	146
VIII. EL CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, DE BRASIL.....	149
IX. EL MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA..	151
X. CONCLUSIONES.....	154

CAPITULO VLA DEVOLUCION EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ESPAÑOLA

I. INTRODUCCION.....	159
II. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	162
A) Normativa directa.....	163
a) El artículo 155.....	163
b) La consideración formal preponderante.....	164
c) La consideración integral: sustancial y formal.....	166
B) Normativa indirecta y parcial.....	169
a) Prescripción del derecho a la devolución.....	169
b) Compensación del derecho a la devolución.....	175
III. LA NORMATIVA DE LAS RECLAMACIONES ECONOMICO-ADMINIS	
TRATIVAS.....	177
A) El grupo normativo reglamentario.....	177
B) Consideraciones críticas.....	181
C) El artículo 118.....	183
a) Reconocimiento del derecho a la devolución....	184
b) Cumplimiento del derecho a la devolución.....	189
D) El artículo 6.....	192
IV. EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION.....	197
A) Normativa indirecta y parcial.....	197
B) El artículo 65: Clases de devolución de impuestos.....	198
C) Formas de compensación del derecho a la devolu-	
ción.....	202
V. CONCLUSIONES.....	205

CAPITULO VILA DEVOLUCION EN LA LEGISLACION PRESUPUESTARIA ESPAÑOLA

I. INTRODUCCION.....	211
II. LA LEY DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PUBLICA.....	213
A) El artículo 41: Normativa indirecta y parcial....	214
B) La regla general de la contabilización bruta.....	216
a) Formulación doctrinal.....	216
b) Consideraciones críticas.....	218
C) La excepción: contabilización neta de la devolución de impuestos.....	222
a) Formulación legislativa.....	222
b) Consideraciones críticas.....	223
III. EL PROYECTO DE LEY GENERAL PRESUPUESTARIA.....	226
A) El artículo 58: Normativa indirecta y parcial....	228
B) La regla general de la contabilización íntegra....	229
a) La normativa imperativa.....	230
b) La normativa prohibitiva.....	232
C) La excepción: contabilización neta de la devolución de impuestos.....	235
IV. LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO.....	237
A) Leyes de contenido íntegramente normativo.....	237
B) Normativa directa y parcial: el pago de la devolución de impuestos.....	239
C) El principio general de la existencia de ingresos....	243
a) La contabilización neta de la devolución de impuestos.....	243
b) La existencia de ingresos: condición de eficacia del pago de la devolución de impuestos....	245
D) La excepción de la recaudación insuficiente de impuestos en vigor.....	246
a) Formulación legislativa.....	246
b) Consideraciones críticas.....	247
c) Antecedentes en el grupo normativo de las reclamaciones económico-administrativas.....	249

	<u>Págs.</u>
V. LA NORMATIVA REGLAMENTARIA PRESUPUESTARIA.....	252
A) Insuficiencia de normativa general y básica.....	252
B) Normativa sobre cumplimiento de la obligación de devolución.....	256
C) Normativa sobre pago de la devolución de impuestos.....	258
a) La Orden del Ministerio de Hacienda de 1972: - Normativa directa.....	259
b) El principio general.....	262
c) Las excepciones.....	264
VI. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "EN VIGOR" CON RECAUDACION INSUFICIENTE.....	266
A) Formulación legal.....	266
B) La devolución de impuestos "en vigor".....	269
VII. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "SUPRIMIDOS"..	271
A) Formulación legal.....	271
B) La devolución de impuestos "suprimidos".....	272
C) Procedimiento del pago.....	273
VIII. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE "GRAN CUANTIA".....	276
A) Formulación legal.....	276
B) La devolución de "gran cuantía".....	278
C) Procedimiento del pago.....	281
D) Evolución del procedimiento del pago.....	284
IX. CONCLUSIONES.....	287

### T E R C E R A   P A R T E

#### LA NATURALEZA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

CAPITULO VIILA NATURALEZA JURIDICA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

I. INTRODUCCION.....	294
II. NATURALEZA DE RELACION TRIBUTARIA.....	297
A) Formulación doctrinal.....	297
B) Consideraciones críticas.....	302
a) Desde la perspectiva de la relación jurídica - tributaria.....	303
b) Desde la perspectiva de la obligación tributa- ria.....	308
C) Conclusión.....	310
III. NATURALEZA DE GASTO PUBLICO.....	312
A) Formulación doctrinal.....	312
B) Consideraciones críticas.....	318
a) La noción del gasto público en la literatura - del Derecho financiero.....	319
b) Inexistencia de un concepto jurídico del gasto público.....	323
C) Conclusión.....	325
IV. NATURALEZA DE CUASI CONTRATO.....	326
A) Formulación doctrinal.....	326
B) Consideraciones críticas.....	329
C) Conclusión.....	332
V. NATURALEZA DE OBLIGACION LEGAL ESTATAL: CONCLUSION - GENERAL.....	333



C U A R T A   P A R T ELA TIPOLOGIA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOSCAPITULO VIIICLASIFICACION DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

I. INTRODUCCION.....	341
II. DICOTOMIA DEL DERECHO ALEMAN: REEMBOLSO Y RESTITUCION.....	343
A) Consideraciones terminológicas.....	344
B) Reembolso y restitución de impuestos.....	348
C) Conclusiones.....	354
a) Con relación a la Ordenanza Tributaria.....	354
b) Con relación a la doctrina.....	355
c) Con relación a la terminología.....	356
III. DICOTOMIA DE "A. BERLIRI": REEMBOLSO Y RESTITUCION..	356
IV. CLASIFICACIONES DEL DERECHO ITALIANO.....	359
A) La formulación de "POTITO".....	360
a) Dicotomía: reembolso-restitución.....	360
b) Clasificación.....	363
c) Clases de reembolso de impuestos.....	364
d) Clases de restitución de impuestos.....	367
B) La formulación de "F. TESAURO".....	369
a) Dicotomía: reembolso-restitución.....	369
b) Clasificación.....	370
c) Clases de restitución de impuestos.....	371
V. CLASIFICACIONES DEL DERECHO ESPAÑOL.....	376
A) Las clases de devolución de impuestos en el Reglamento General de Recaudación.....	377
B) La formulación de "LOPEZ BERENGUER".....	379
a) Dicotomía: devoluciones de justicia-devoluciones de política económica.....	381
b) Clasificación.....	382
c) Consideraciones críticas.....	385

Págs.

VI. CONCLUSION: CLASIFICACION QUE SE PROPONE.....	388
A) Consideraciones terminológicas.....	389
B) Consideraciones metodológicas.....	392
C) Tricotomía de las obligaciones de devolución.....	395
a) Devolución de impuestos ilegales o indebidos..	396
b) Devolución de impuestos legales que devienen - injustos.....	398
c) Devolución de impuestos legales.....	401
D) Clasificación.....	403

TITULO ILA DEVOLUCION DE IMPUESTOS INDEBIDOS O ILEGALESCAPITULO IXEL PAGO INDEBIDO: HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION  
DE DEVOLUCION EN EL DERECHO EXTRANJERO

I. INTRODUCCION.....	408
II. FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS ILEGALES: - EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	411
III. PLANTEAMIENTO DE LA INDAGACION DEL HECHO GENERADOR..	417
IV. LAS FORMULACIONES DE PAGOS INDEBIDOS EN EL DERECHO - EXTRANJERO.....	419
A) La Ordenanza Tributaria alemana.....	419
B) Formulación de A. BERLIRI.....	423
C) Formulación sintética de Enrico POTITO.....	427

	<u>Págs.</u>
V. CLASIFICACION DE PAGOS INDEBIDOS.....	429
A) Pagos indebidos por inexistencia de los presupues tos materiales y formales del impuesto.....	430
B) Consideración del error en los pagos indebidos...	432
C) Pagos indebidos por la inexistencia sobrevenida - de la norma impositiva.....	436
VI. NOCION DE PAGO INDEBIDO.....	437
VII. LOS EFECTOS JURIDICOS DEL HECHO GENERADOR.....	442
A) En la fase de pago de la obligación tributaria...	443
B) En la fase de declaración de ilegalidad de la - obligación tributaria.....	445

## CAPITULO X

### EL INGRESO INDEBIDO: HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION EN EL DERECHO ESPAÑOL

I. INTRODUCCION.....	448
II. NOCION DE INGRESO INDEBIDO.....	453
A) Significación de <u>Ingreso</u> .....	455
a) Ingreso indebido e ingreso público.....	455
b) Ingreso indebido e ingreso en sentido de Conta bilidad pública de Tesorería.....	458
c) Ingreso indebido y tributo.....	459
d) Consideraciones críticas.....	461
B) Significación de <u>Indebido</u> .....	463
a) Ingreso excesivo.....	463
b) Ingreso erróneo.....	464
c) Ingreso ilegal.....	466
d) Consideraciones críticas.....	467
C) Concepto.....	468

Págs.

III. NOCION DE PAGO INDEBIDO.....	469
A) Diversos significados en la literatura.....	469
B) Consideraciones críticas.....	472
C) Concepto.....	474
IV. ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.....	474
A) Obligación tributaria preexistente.....	475
B) El acto de liquidación de la obligación tributa- ria.....	476
C) El pago de la obligación tributaria.....	479
D) La revisión estimatoria de la obligación tributa- ria.....	481
a) Concepto y clases.....	481
b) Revisión de oficio.....	484
c) Revisión por recurso.....	486
V. LOS EFECTOS JURIDICOS DEL HECHO GENERADOR.....	488
A) En la fase de pago de la obligación tributaria...	488
B) En la fase de declaración de ilegalidad de la - obligación tributaria.....	489

TITULO IILA DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES QUE DEVIENEN INJUSTOSCAPITULO XILA INVALIDEZ DEL NEGOCIO JURIDICO: ELEMENTO SOBREVENIDO  
DEL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE  
IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

I. INTRODUCCION.....	496
II. LA DEFINICION NORMATIVA DE LOS HECHOS IMPONIBLES EN LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.....	498

	<u>Págs.</u>
III. EL PRINCIPIO DE CALIFICACION JURIDICA.....	500
A) Formulación.....	500
B) Contenido.....	501
a) El principio de indisponibilidad de los tipos jurídicos.....	503
b) La Administración no juzga la validez del negocio jurídico.....	504
c) La Administración liquida el negocio jurídico aparentemente inválido.....	504
IV. EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE LEGALIDAD DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.....	506
A) Formulación.....	506
B) La liquidación del negocio jurídico aparentemente inválido: goza de presunción de legalidad.....	507
C) La declaración de invalidez del negocio jurídico: no destruye la presunción de legalidad.....	508
a) Consecuencia: pagar el impuesto legalmente liquidado.....	510
b) Consecuencia: no devolver el impuesto legalmente pagado.....	511
V. EL PRINCIPIO DE NO DEVOLUCION DEL IMPUESTO LEGALMENTE PAGADO.....	512
VI. LAS EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE NO DEVOLUCION.....	514
A) Invalidez cierta e invalidez simulada.....	515
B) Derecho italiano.....	517
C) Derecho francés.....	518
D) Derecho alemán.....	519
E) Derecho español.....	520
VII. EL HECHO GENERADOR EN EL DERECHO EXTRANJERO.....	521
A) Devolución de impuestos legales por invalidez sobrevenida del negocio jurídico.....	521
B) Diferencia con la devolución de impuestos ilegales o indebidos.....	523
C) Los elementos del hecho generador.....	526
D) El fundamento del hecho generador.....	527
E) Los efectos del hecho generador.....	530

	<u>Págs.</u>
VIII. EL HECHO GENERADOR EN EL DERECHO ESPAÑOL.....	532
A) Devolución de impuestos sobre las transmisiones - patrimoniales por invalidez sobrevenida del nego- cio jurídico.....	532
B) Los elementos del hecho generador.....	534
C) Los efectos del hecho generador.....	537

## CAPITULO XII

### LA DEVOLUCION DE BIENES: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES

I. INTRODUCCION.....	541
II. LA DEFINICION NORMATIVA DE LOS HECHOS IMPONIBLES EN LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES....	543
III. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS.....	546
A) Formulación.....	546
B) Devolución del impuesto por devolución de bienes.	549
a) Supuesto de bienes entregados por precio.....	550
b) Supuesto de bienes entregados en consignación o depósito.....	552
c) Supuesto de bienes entregados a prueba o ensa- yo.....	553
d) Supuesto de bienes entregados a establecimien- to propio.....	554
C) El hecho generador común de la obligación de devo- lución impositiva.....	555

	<u>Págs.</u>
IV. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE EL LUJO.....	557
A) Formulación.....	557
B) Devolución del impuesto por devolución de bienes.....	560
a) El hecho generador de la obligación de devolución impositiva.....	561
b) Supuesto de repercusión del impuesto: el acreedor de la obligación de devolución.....	562
V. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES....	564
A) Los elementos del hecho generador.....	564
B) El fundamento del hecho generador.....	565
C) Los efectos del hecho generador.....	567

### CAPITULO XIII

#### EL ACONTECIMIENTO EXCEPCIONAL: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS

I. INTRODUCCION.....	570
II. EL "SGRAVIO" FISCAL.....	573
A) Formulación en el Derecho italiano.....	573
B) Consideraciones críticas.....	576
III. LA DESGRAVACION FISCAL.....	579
A) Formulación extrajurídica.....	580
B) Formulación jurídica.....	582
IV. LAS TECNICAS JURIDICAS DESGRAVATORIAS.....	583
A) Formulación en el Derecho español.....	583
B) Consideraciones críticas.....	587

Págs.

V. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO POR ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES.....	589
A) Recapitulación.....	589
B) Metodología.....	591
VI. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES.....	591
A) Los elementos del hecho generador.....	591
B) El fundamento del hecho generador.....	592
a) La desaparición de capacidad contributiva.....	592
b) La devclución: exigencia de justicia.....	594
C) Los efectos del hecho generador.....	595

TITULO IIILA DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES POR EXPORTACIONCAPITULO XIV

LA EXPORTACION DE MERCANCIAS: ELEMENTO SOBREVENIDO  
DEL HECHO GENERADOR DE LA "DESGRAVACION FISCAL A  
LA EXPORTACION"

I. INTRODUCCION.....	600
II. LOS ASPECTOS EXTRAJURIDICOS DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".....	602
A) Las técnicas de la imposición en origen y en destino.....	603
B) Las técnicas de los ajustes fiscales en frontera.....	605
C) La "Desgravación Fiscal a la Exportación": Técnica fiscal del comercio exterior.....	607
a) El funcionamiento teórico.....	609
b) El funcionamiento práctico.....	611



Págs.

III. LOS ASPECTOS JURIDICO-FINANCIEROS DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".....	612
A) La "Desgravación Fiscal a la Exportación": naturaleza de obligación legal estatal.....	613
B) Las fuentes positivas de la "Desgravación Fiscal a la Exportación".....	617
C) La "Desgravación Fiscal a la Exportación" y la subvención.....	623
IV. LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION" Y OTRAS - OBLIGACIONES DE DEVOLUCION POR EXPORTACION.....	626
A) La devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.....	627
B) La devolución del Impuesto sobre el Lujo.....	629
C) La devolución de los Impuestos especiales.....	633
V. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE NOMINADA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".....	635
A) Los elementos del hecho generador.....	635
B) El elemento sobrevenido: la exportación de mercancías.....	636
C) Los efectos del hecho generador.....	639
D) El fundamento del hecho generador.....	641

CAPITULO XVLA EXPORTACION DE MERCANCIAS CON VALOR AÑADIDO NACIONAL:  
ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DEL "DRAW-BACK"

I. INTRODUCCION.....	647
II. LOS ASPECTOS EXTRAJURIDICOS DEL "DRAW-BACK".....	649
A) El "Draw-back": Técnica fiscal del comercio exterior.....	649
B) El "Draw-back": Técnica del tráfico de perfeccionamiento activo.....	651

	<u>Págs.</u>
III. LOS ASPECTOS JURIDICO-FINANCIEROS DEL "DRAW-BACK"...	653
A) El "Draw-back" y la obligación tributaria.....	654
B) El "Draw-back" y la exención tributaria.....	658
C) El "Draw-back": naturaleza de obligación legal es tatal.....	662
D) Las fuentes positivas del "Draw-back".....	665
IV. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS O "DRAW-BACK".....	669
A) Los elementos del hecho generador.....	669
B) El elemento sobrevenido: la exportación de mercan cías con valor añadido nacional.....	670
a) Clases de mercancías.....	671
b) Los principios de identidad y de equivalencia.	674
c) El principio de determinación.....	675
C) Los efectos del hecho generador.....	677
D) El fundamento del hecho generador.....	680

#### TITULO IV

### LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES POR DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

#### CAPITULO XVI

### EL DOBLE PAGO INTERNACIONAL DEL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO: HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS

I. INTRODUCCION.....	684
II. LAS TECNICAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNA CIONAL: EXENCION E IMPUTACION.....	687

Págs.

III. LOS PROCEDIMIENTOS DE LA TECNICA DE IMPUTACION: REDUCCION Y DEVOLUCION.....	688
IV. LA NORMATIVA ESPAÑOLA DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCION: EL DECRETO DE 1971 DE APLICACION DE CONVENIOS INTERNACIONALES.....	689
A) Formulación legal.....	691
B) Consideraciones críticas.....	693
C) Devolución de impuesto legal por doble pago internacional.....	695
V. EL "CREDITO D'IMPOSTA" ITALIANO.....	697
VI. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.....	700
A) En la obligación de devolución del Derecho italiano.....	701
B) En la obligación de devolución del Derecho español.....	702
a) El doble pago internacional.....	702
b) Los elementos del hecho generador.....	704
<u>CONCLUSIONES</u> .....	706
<u>INDICE DE AUTORES</u> .....	725
<u>INDICE BIBLIOGRAFICO</u> .....	735

## P R I M E R A   P A R T E

### INTRODUCCION

Entendemos que la introducción primaria en el trabajo, exige distinguir cuatro cosas o aspectos de la investigación realizada: la materia, la perspectiva científica considerada, el ámbito elegido y el tema adoptado. Para terminar dedicando un Capítulo —el primero—, a la "Metodología".

1) La materia está constituida por un fenómeno o realidad social de la actividad financiera: la dévolución de tributos. Que puede ser considerada científicamente desde diversas perspectivas —jurídicas y extrajurídicas—, correspondientes a distintas disciplinas.

2) La perspectiva científica considerada, es la propia del Derecho financiero, puesto que dicha materia se halla regulada por normas jurídicas relativas a las relaciones y a la acción de la Administración finan

ciera, y es objeto asimismo, de estudios jurídicos financieros. Cuya perspectiva comprende no sólo la dogmática sino también la legislación; tanto el Derecho español como el Derecho extranjero; tanto el Derecho tributario como el Derecho presupuestario.

3) Estimamos que la situación actual de la devolución de tributos en el Derecho financiero, ofrece - varias alternativas a la investigación, respecto de su ámbito: por un lado, la consideración amplia de la devolución en general, y por otro, la consideración estricta e individualizada de las devoluciones en particular, como pueden ser, por ejemplo, las devoluciones de tributos indebidos, u otras especies devolutivas o grupos de ellas.

Hemos optado por el ámbito amplio de la devolución de tributos en general, sin perjuicio de estudiar y exponer los distintos tipos de devoluciones particulares, como vía necesaria previa para la formulación de una teoría general. Porque el fenómeno devolutivo - creemos que se resuelve jurídicamente —según se verá a lo largo del trabajo—, en una categoría conceptual general: la relación obligatoria a cargo del ente público, o lo que es lo mismo, el derecho del contribuyente a la devolución de tributos. Ya que consideramos que es una válida formulación genérica y sintética, que permite asumir los diversos tipos o especies de devoluciones tributarias, con el vínculo género-especie. En suma, haciéndoles pertenecer, salvando su propia particularidad específica, a dicha institución unitaria. Por lo que po

demos decir que el ámbito de esta investigación, está - constituido por la teoría general del derecho del contribuyente a la devolución de tributos.

4) Ahora bien, por una parte, el ámbito de investigación indicado lo concebimos como una aspiración, o como un objetivo hacia el que caminar, puesto que la "teoría general del derecho del contribuyente a la devolución de tributos" está por hacer. Y dado que, por otra parte, la meta es notoriamente ambiciosa, parece - conveniente científicamente, que nos señalemos unos límites, dentro de dicho ámbito, mediante la elección de aquellos aspectos que consideramos más básicos, más generales y más estables, lo que supone la exclusión de - aquellos otros que estimamos menos básicos, menos generales y menos estables. Por tanto, hemos dirigido la acción limitadora hacia una doble dirección: la del "derecho del contribuyente a la devolución", y la de la "teoría general".

En relación con los límites establecidos respecto del "derecho del contribuyente a la devolución", - hemos preferido que el tema de investigación se concrete o circunscriba a las "devoluciones de la obligación impositiva principal, realizadas por el Estado en favor de los contribuyentes", por estimar que son las devoluciones impositivas básicas, generales y más estables. - En consecuencia, dejamos excluidas: las devoluciones relativas a la Administración local e institucional; las realizadas en favor del sustituto y del responsable; - las correspondientes a las obligaciones accesorias; las

consistentes en tributos no impositivos; y los aspectos formales.

En relación con los límites establecidos respecto de la "teoría general", hemos preferido que el tema de investigación quede reducido a una introducción a la teoría general indicada. Es decir, a una trilogía básica compuesta: por la documentación científica —literatura y legislación—, por la naturaleza jurídica, y por la tipología de la devolución en el Derecho financiero. Marginando otros aspectos que juzgamos menos generales y básicos.

Por lo tanto, podemos afirmar que el tema de esta investigación, está constituido por la Introducción a la teoría general del derecho del contribuyente a la devolución de impuestos del Estado. Cuando nos referimos al tema en el trabajo, lo hacemos abreviadamente —con la expresión: devolución de impuestos. Unas veces —significará la materia o fenómeno de la vida real, y otras, el derecho del contribuyente. Del contexto se podrá deducir claramente el verdadero sentido.

- - - - -

Esta Parte Primera del trabajo está formada por un único Capítulo, que se designa con el nombre de "Metodología de la devolución de impuestos", en el cual explicamos los métodos que han sido utilizados, primero, en la determinación del tema, y después, en la elaboración del trabajo.

## CAPITULO I

### LA METODOLOGIA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

## S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. EL METODO DEL DERECHO FINANCIERO.
  - A) La devolución de impuestos como realidad social.
  - B) La devolución de impuestos como objeto de conside  
ración científica por el Derecho financiero.
- III. EL METODO DE LA TEORIA GENERAL.
  - A) Los aspectos fundamentales de la devolución de im  
puestos en el Derecho financiero.
  - B) Hacia una teoría general de la devolución de im--  
puestos.
  - C) La documentación científica, la naturaleza y la -  
tipología de la devolución de impuestos: Introduccion  
a su teoría general.
- IV. LOS METODOS CIENTIFICOS COMUNES.
  - A) El método del estado de la cuestión.
  - B) El método crítico.
  - C) El método semántico.



## V. EL METODO DE LA SIMPLIFICACION.

- A) Los aspectos básicos y generales.
- B) Los aspectos estables.
- C) Los aspectos no problemáticos.

## VI. EL METODO DIFERENCIAL.

- A) Figuras próximas del Derecho tributario.
  - a) La desgravación fiscal.
  - b) La condonación de impuestos.
  - c) La moratoria de impuestos.
  - d) La exención de impuestos.
  - e) La obligación tributaria.
  - f) La devolución privada de impuestos.
- B) Figuras próximas del Derecho presupuestario.
  - a) Los reintegros al Tesoro.
  - b) La devolución de ingresos.
  - c) La subvención.

= = = = = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

En este Capítulo introductivo nos ocupamos de la finalidad de la investigación y de los medios utilizados para tratar de conseguirla. Pero la finalidad u - objetivo investigador hay que determinarlo, y los me-- dios empleados en la elaboración, entendemos que hay - que exponerlos. De aquí que las operaciones reflexivas encaminadas a determinar o elegir el tema de investiga- ción, constituyen la que denominamos metodología de la determinación. Y los procedimientos utilizados en la -

realización de la investigación, constituyen la metodología que llamamos de la elaboración. Por ello epigrafiamos este Capítulo con el nombre de "La Metodología de la devolución de impuestos".

La metodología de la determinación del tema de investigación, implica el manejo de dos métodos: el del Derecho financiero y el de la teoría general. El primero sitúa la devolución de impuestos en el ámbito de dicha disciplina. Y el segundo limita el tema, en un primer momento, a una "teoría general de la devolución de impuestos"; para concretarlo, por último, a las cuestiones básicas e introductivas, de la documentación científica —literatura y legislación— del Derecho financiero, de la naturaleza y de la tipología. Lo que implica que el tema elegido, consista en una "Introducción a la teoría general de la devolución de impuestos". En consecuencia, el empleo de estos dos métodos ha supuesto la realización de sucesivas elecciones y exclusiones, que nos han permitido aproximarnos al tema propuesto, —hasta dejarlo acotado en forma de maniobra envolvente.— Hasta dejarlo, en suma, determinado por una elección última, tanto en lo que se refiere a su ámbito como a su finalidad.

La metodología de la elaboración supone la utilización de tres métodos científicos que denominamos comunes, porque entendemos que son aplicables a cualquier tipo de investigación jurídica: el método del estado de la cuestión, el método crítico y el método semántico. Los métodos que estimamos son especiales de este trabajo, están constituidos por el que llamamos de —

la simplificación y el diferencial. El primero, nos lleva a ocuparnos, preferentemente, de los aspectos básicos y - generales, de los aspectos estables y de los aspectos - no problemáticos de la devolución de impuestos. Y el se gundo, es un método especial en el sentido de que se de- dica a diferenciar la institución de la devolución de - impuestos, de diversas figuras próximas, tanto del Dere- cho tributario como del Derecho presupuestario.

## II. EL METODO DEL DERECHO FINANCIERO.

Entendemos que son factores determinantes de la materia denominada, devolución de impuestos: los da- tos de la experiencia, por un lado; y los datos que pro porcionan la literatura y legislación del Derecho finan- ciero, por otro. De aquí que estimemos que esta materia pueda concebirse, antes de nada: como realidad social, y como objeto de consideración científica por el Dere- cho financiero.

### A) LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS COMO REALIDAD - SOCIAL.

Los datos aprehensibles por los sentidos, - muestran la existencia de un fenómeno o realidad de la actividad financiera del Estado, que denominamos, devo- lución de impuestos, y que consiste en la recuperación, por los contribuyentes, de los impuestos que en su día se pagaron al ente estatal. Por ejemplo, nos consta que diversos entes públicos devuelven ingresos indebidos; - que los exportadores perciben devoluciones impositivas;

que la invalidez de negocios jurídicos, la devolución - de mercancías y determinados acontecimientos excepcionales, producen el efecto de la devolución de impuestos, etc. Entonces, esta realidad social, puede ser considerada científicamente desde diversas perspectivas, correspondientes a varias disciplinas. Pero la que aquí - nos interesa es la perspectiva del Derecho financiero.

B) LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS COMO OBJETO DE CONSIDERACION CIENTIFICA POR EL DERECHO FINANCIERO.

Esta realidad de la devolución de impuestos, al constituir una parte de la actividad financiera del Estado, está sometida a regulación por normas jurídicas relativas a la Hacienda Pública, y es objeto, asimismo, de estudios jurídicos financieros. En consecuencia, resulta encuadrada dentro de la disciplina del Derecho financiero que, como su nombre indica, tiene por misión - el estudio de la normativa y del pensamiento jurídico - de la actividad financiera de los entes públicos. Y ésta es, precisamente, la perspectiva científica que elegimos para esta investigación: la perspectiva del Derecho financiero.

De aquí que, por un lado, excluimos en este - trabajo cualquier perspectiva extrajurídica, como pueden ser la técnica, organizativa, contable, empresarial, política, etc. Y excluimos también, por otro lado, aquellas perspectivas jurídicas ajenas o diversas del Derecho financiero, como son el Derecho privado, el Derecho

administrativo, el Derecho tributario aislado del Derecho presupuestario, y viceversa. Porque, precisamente, en esta materia de la devolución de impuestos se manifiesta, muy claramente, la unidad ontológica del Derecho financiero, que se muestra inescindible. Sin que sea posible atribuir una parte concreta al Derecho tributario ni al Derecho presupuestario. Pero sí es posible, sin embargo, afirmar su pertenencia integral al Derecho financiero. Así lo demuestran el contenido y las conclusiones del trabajo.

### III. EL METODO DE LA TEORIA GENERAL.

Determinado el tema de investigación en un primer momento, en función de la perspectiva científica del Derecho financiero —previa exclusión de las perspectivas extrajurídicas y de las jurídicas distintas de esta disciplina—, corresponde ahora, según el plan trazado en el apartado introductivo, emplear el método que llamamos de la teoría general. El cual nos facilitará —una opción importante y subsiguientes exclusiones, en orden a la determinación del tema de investigación. Pero ello requiere previamente, que hagamos una sucinta —exposición de los aspectos fundamentales, o más destacados, que ofrece la situación actual de la devolución de impuestos en el Derecho financiero.

#### A) LOS ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN EL DERECHO FINANCIERO.

Anticipando conclusiones, por exigencias de

este Capítulo metodológico, entendemos que el estado de la cuestión en el Derecho financiero —derivado, tanto de la literatura jurídica como de la legislación; en el ámbito nacional como en el extranjero; en el sector tributario como en el presupuestario—, contiene y destaca los siguientes aspectos fundamentales de la devolución de impuestos:

PRIMERO.— Si bien puede decirse que no existen, según nuestras noticias, formulaciones legales ni doctrinales, de carácter sintético, genérico y unitario, sobre la devolución de impuestos, que hayan alcanzado —un grado tal de elaboración que permitan su consideración como institución jurídica financiera; sí que puede afirmarse, sin embargo, sobre todo en el Derecho financiero extranjero, la existencia de intentos, aspiraciones y tendencias, hacia el establecimiento de sus líneas generales. Cuyo movimiento institucionalizador se manifiesta, en algunos ensayos de formulaciones doctrinales, sobre el elenco de diversos tipos o especies de devolución de impuestos.

SEGUNDO.— El estado de la cuestión en el Derecho financiero pone de manifiesto de una forma ostensible, la existencia de una dedicación preferente y mayoritaria a la especie que denominamos, devolución de impuestos indebidos. Que es la especie más frecuente de la devolución de impuestos en general, y por ello, la más rica en normas; y, en consecuencia, la más estudiada y elaborada. Sin embargo, puede apreciarse que el Derecho financiero español no se ocupa de esta especie de volutiva, con la misma profundidad y extensión, ni des

de igual perspectiva, con que lo hace el Derecho financiero extranjero.

Así, en el Derecho extranjero se observa, por un lado, la existencia de ciertos bloques normativos sobre la devolución de impuestos indebidos, que implican un tratamiento general o disciplina común —bastante completa y de cierta calidad—, que es aplicable a la devolución de las distintas figuras impositivas singulares. Y por otro lado, se advierte una consideración integral de la devolución de impuestos indebidos, en el sentido de que comprende, tanto la perspectiva sustancial como la formal. La primera, como relación obligatoria, de carácter principal y previa. Y la segunda, como procedimiento, de carácter subordinado y posterior. Sin embargo, el Derecho español ofrece una perspectiva preponderantemente formal de la denominada "devolución de ingresos indebidos". Como si esta óptica procedimentalista —que es por principio subordinada de la sustancial—, fuera la decisiva para darle rostro. Ignorando, o al menos, dejando en un segundo y olvidado plano, su perspectiva principal: la sustantiva. Por tanto, se echa de menos la existencia de un "bloque normativo" integral y común de la "devolución de ingresos indebidos".

#### B) HACIA UNA TEORIA GENERAL DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

A la vista de los dos aspectos fundamentales de la devolución de impuestos, que se acaban de exponer en el epígrafe inmediato anterior, se nos planteó la ne

cesidad de optar por uno de ellos, con el designio de perfilar más la materia objeto de investigación. La alternativa se presentó así:

1º Elegir el aspecto de la devolución de impuestos indebidos, teniendo en cuenta la existencia de una atención preferente y mayoritaria, por parte de la legislación y de la literatura, en favor de este tipo específico, el cual se corresponde con nuestra llamada "devolución de ingresos indebidos".

2º Elegir el aspecto de la devolución de impuestos en general, teniendo en cuenta que, si bien no existe una teoría general sobre la devolución de impuestos, sí que aparece de una forma incipiente, tanto en la literatura como en la legislación, un movimiento institucionalizador de dicha figura, fundada en la formulación de varias clasificaciones y repertorios de tipos específicos de la devolución impositiva genérica.

Así las cosas, la elección de la devolución de impuestos indebidos planteaba, a nuestro modo de ver, los siguientes inconvenientes:

a) Si nos limitábamos al Derecho español, - creemos que condenábamos de antemano el trabajo a un contenido preponderantemente formal; privándole, no sólo del enriquecimiento que le podría proporcionar la - normativa extranjera de carácter general y común; sino también de una mayor estabilidad en el tiempo a la que, estimamos, no podría contribuir en gran medida la normativa de índole formal, que se caracteriza por su transitoriedad y vida efímera.



b) Si optábamos por investigar la devolución de impuestos indebidos, comprendiendo, tanto el Derecho financiero español como el extranjero, —que por otro lado evitaba el inconveniente señalado en el párrafo anterior—, hubiéramos limitado la investigación a una clase o tipo de la devolución de impuestos. Lo cual nos parece que hubiera supuesto el peligro de construir la especie sin contar con el género. Algo así como edificar sin cimientos, o promover una acción sin previo planeamiento.

Por todo ello, decidimos optar por determinar la materia de investigación, mediante la elección como tal de la devolución de impuestos en general. Es decir, como figura genérica, incluyendo dentro de ella, —entre otras especies, la de "devolución de impuestos indebidos". Tratando de aproximarnos a la consideración —de dicha figura genérica, como institución jurídica financiera, e intentando aportar algo, encaminado a una posible formulación de una teoría general de la devolución de impuestos. Porque el Derecho financiero, como disciplina joven que es, y por ello necesitada de elaboración dogmática, se encuentra urgida de ir formando —sus instituciones jurídicas y figuras unitarias y generales, y una de ellas puede ser, precisamente: la devolución de impuestos.

C) LA DOCUMENTACION CIENTIFICA, LA NATURALEZA Y LA TIPOLOGIA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS: INTRODUCCION A SU TEORIA GENERAL.

La opción realizada en favor de la teoría ge-

neral de la devolución de impuestos, con la exclusión - consiguiente de la alternativa sobre el tipo específico de la "devolución de impuestos indebidos", constituye - una aproximación más en el camino que seguimos, tras el objetivo de la determinación del tema de investigación. A cuya finalidad nos dirigimos empleando el método de - la teoría general, así denominado por razón de la elección efectuada.

Sin embargo, estimamos que es necesario hacer una precisión más, para dejar acotado el tema de la investigación. Y la razón es la que sigue. Entendemos que una teoría general no se elabora en un sólo trabajo ni por una sola persona; máxime cuando nos encontramos con una gran escasez de trabajos realizados con este designio, y con formulaciones legales y doctrinales, que no dejan de ser la expresión de un incipiente movimiento, en pos de la figura unitaria y genérica de la devolución de impuestos.

Por tanto, entendemos que nuestro trabajo se debe de limitar a intentar poner las bases de dicha teoría general, yendo a la esencia de las cosas, concretándose a una Introducción de la misma. Y para ello, creemos que deberá de comprender tres puntos de la devolución de impuestos en general, que estimamos básicos y fundamentales, que son: la documentación científica del Derecho financiero, la naturaleza y la tipología.

1) Dedicar en primer lugar un análisis a la documentación científica de la devolución de impuestos en el Derecho financiero —que está representada por la

literatura y por la legislación—, nos parece que constituye la primera e ineludible exigencia de todo trabajo que se tenga por científico. Pero aún más obligado — resulta, en uno que aspira a ensayar una teoría general de una posible institución jurídica financiera. Prescindir de dicho análisis previo, creemos que es un suicidio intelectual. Por un lado, deja el trabajo sin base y sin savia. Y por otro, impide avanzar en el conocimiento científico. Puesto que sin una valoración crítica, ordenación y subsiguiente clasificación, de la bibliografía y de la legislación —las cuales constituyen la denominada documentación científica, inevitable en toda investigación jurídica—, no creemos que sea posible formular unas conclusiones válidas. Esta documentación científica comprende, tanto la nacional como la extranjera; la del sector tributario como la del presupuesto.

2) Ocuparse de la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos, estimamos que constituye también un punto básico y fundamental, para poder generalizar y así construir un ensayo de teoría general. Disponer de la idea sustancial en que consiste la devolución impositiva, hace posible, no sólo dar una explicación verdadera de la institución, sino también elaborar el trabajo con coherencia, dándole un cuerpo organizado y armónico. Así ha resultado, porque a lo largo del trabajo consideramos que ha quedado probado, que cada clase o tipo devolutivo, se resuelve en una obligación legal estatal de Derecho público. Lo que permite elevar la naturaleza de la devolución de impuestos, a la categoría

de teoría general. Entonces, carecer de la esencia devolutiva, hubiera supuesto una seria dificultad en la formulación de esta Introducción a una teoría general.

3) Y por último, ocuparse de la formulación - de una tipología de la devolución de impuestos, es decir, de una sistematización de los tipos mediante una clasificación organizada y conexa, representa también en este caso, una labor obligada por básica y fundamental. Porque, por una parte, sabemos que el movimiento institucionalizador de la devolución de impuestos, se funda en la formulación de varias clasificaciones, y repertorios de clases de devoluciones. Y por otra parte, mal podremos llegar a una teoría general, que es el todo, sin pasar antes por un estudio de las partes: los tipos devolutivos. Este modo de proceder consideramos - que resulta muy conforme con la finalidad de este trabajo.

Habiendo quedado expuestas, las razones que creemos justifican la consideración de la documentación científica, la naturaleza y la tipología de la devolución de impuestos —como puntos básicos y fundamentales, para configurar una Introducción a la teoría general de esta figura jurídica financiera—, estimamos que hemos llegado al final en la metodología de la determinación del tema objeto de investigación. Procede exponer a continuación, la metodología de la realización. Es decir, la que da cuenta del por qué y cómo hemos elaborado el tema elegido: introducción a la teoría general de la devolución de impuestos, entendida como un estudio de la

documentación científica, de la naturaleza y de la tipología.

#### IV. LOS METODOS CIENTIFICOS COMUNES.

Entendemos que los denominados "métodos científicos comunes", son aquellos aplicables a todo trabajo de investigación jurídica. Los cuales se diferencian de los peculiares y privativos de cada investigación concreta. Nos referimos a tres métodos comunes utilizados: el del estado de la cuestión, el crítico y el semántico.

##### A) EL METODO DEL ESTADO DE LA CUESTION.

El trabajo investigador entendemos que ha de comenzar, justamente, en aquel punto, al que los anteriores estudios han llegado. La verdad y el conocimiento es algo que se va desvelando paulatinamente. Y su avance requiere la concentración de todos los esfuerzos en la última posición conquistada. Partir en la investigación desde la cota actualmente existente, nos parece una exigencia insoslayable del trabajo científico. El cual se caracteriza por la feliz fórmula de "crear sobre lo ya creado", utilizada por el Profesor SAINZ DE BUJANDA (1). Este criterio se opone a la actitud investigadora que, prescindiendo de lo anteriormente expuesto, pretende innovar cuando casi todo está ya inventado.

---

(1) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero, VI (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973) 52.

Por ello la experiencia demuestra que, en este tipo de trabajos, se llega a la formulación de conclusiones ya establecidas de antemano.

El método del estado de la cuestión, que se utiliza a lo largo de todo el trabajo, implica que cualquier punto es estudiado siempre a partir de lo ya existente, o "lo ya creado". En ocasiones, el determinarlo no resulta una tarea fácil ni cómoda. Porque en la literatura citada es preciso dejar hablar al autor sin forzarle. Y en la legislación mencionada, hay que explicar la y hacerla entendible sin desvirtuar su auténtica interpretación. Y todo ello, combinado sin mezclar, el Derecho financiero nacional y extranjero; y el Derecho tributario y presupuestario. El empleo de este método se manifiesta en el abundante análisis textual, con continuas citas y notas a pie de página.

Pero una vez determinado el estado de la cuestión, es decir, disponiendo de la apoyatura científica, es cuando procede formular la reflexión personal, la consideración crítica, la discriminación esclarecedora, la clarificación conceptual. Que componen la urdimbre de la tesis, y que llevan a la proposición de afirmaciones parciales, y después, de conclusiones generales.

#### B) EL METODO CRITICO.

La utilización del método denominado del estado de la cuestión, no quiere decir que el trabajo se limite a la simple descripción y exposición de la devolución de impuestos. Es más, la determinación del estado

de la cuestión supone ya una labor analítica, crítica y creadora.

Pero el trabajo, como sabemos, no se detiene en la exposición del estado de la cuestión, sino que a partir de ella, es decir, de lo ya existente o de "lo ya creado", se encarga de formular las correspondientes reflexiones personales; consideraciones críticas; distinciones esclarecedoras; y clarificaciones dogmáticas. En todo momento hemos tratado de ponderar los datos suministrados por la documentación científica, para ver lo que reviste importancia suficiente y merece incorporarse a la exposición, a la luz de la finalidad de la investigación.

En consecuencia, estimamos que el trabajo es expositivo y crítico a la vez. Quedando entrelazados ambos criterios, en un único sistema, en una síntesis, - tan propia de una teoría general. De aquí que los Títulos y Capítulos son parte de un conjunto, que aparecen integradas y conectadas entre sí. Porque hay un enlace entre los puntos de partida y las conclusiones. Una hilazón de razonamiento y una reflexión prolongada, que manifiesta a lo largo del trabajo la existencia de una tesis o línea demostrativa. Y es que hemos pretendido - ir delimitando los puntos de la teoría general de la devolución de impuestos, paulatinamente, procediendo por acercamientos sucesivos, por aproximaciones lógicas, en volventes, intentando apresar la tesis propuesta.

#### C) EL METODO SEMANTICO.

En la realización de este trabajo, el empleo

del método semántico —que pretende el examen y averiguación de la significación de las palabras—, ha resultado indispensable. Toda investigación científica estimamos que requiere una adecuación o conformidad entre la palabra y su significado: entre la expresión terminológica y la idea que representa. La labor científica, por serlo, se desenvuelve en lo que podemos llamar, "zonas de descubrimientos", por lo que supone un constante ejercicio reflexivo y movimiento mental que va de la idea a la palabra y de ésta a la idea.

Esta necesidad se acentúa en este trabajo, tanto por su carácter de cuestión nueva como por la diversidad de vocablos y términos, de la más variada procedencia, que a él afluyen. Porque derivan, no sólo del Derecho español sino también del Derecho comparado; de la multiforme legislación y de la diversidad de concepciones doctrinales; y de la abundancia de tipos devolutivos y de figuras próximas a la de la devolución de impuestos.

Consistiendo el trabajo en un ensayo de teoría general, la utilización del método semántico se encamina a precisar, definir y deslindar el significado de las palabras. Esta labor instrumental se convierte en ocasiones en puramente conceptual. Entonces se hace preciso que, en cada división del trabajo, tengamos que referirnos con alguna frecuencia y cierto detenimiento, a las inevitables consideraciones terminológicas. Pues resulta evidente que no podremos expresarnos con un lenguaje claro y sencillo, si no convenimos antes y precisa



mos el significado y sentido de cada locución, es decir, el alcance y acepción de los vocablos.

#### V. EL METODO DE LA SIMPLIFICACION.

Por una parte, el objetivo del trabajo, que se dirige a ensayar la "Introducción a una teoría general"; y por otra, los aspectos no básicos ni generales, los transitorios y pasajeros, y los problemáticos, de la devolución de impuestos; aconsejan la adopción del método que denominamos de la simplificación, la cual opera en el sentido que indicamos a continuación.

##### A) LOS ASPECTOS BASICOS Y GENERALES.

La devolución de impuestos constituye un campo amplísimo, que se puede complicar con la consideración:

- No sólo de las devoluciones correspondientes al Estado, sino también de las relativas a la Administración local e institucional.

- No sólo de las devoluciones realizadas en favor del contribuyente, sino también de las operadas en favor del sustituto y del responsable.

- No sólo de las devoluciones de la obligación impositiva principal, sino también de las correspondientes a las obligaciones accesorias, como sanciones, intereses, recargos, costas.

Téngase en cuenta que, al denominar la mate--

ria con la expresión de "devolución de impuestos", ya - hemos optado por otra simplificación: la de prescindir, por tanto, de las Tasas, las Contribuciones especiales y las Exacciones parafiscales.

En consecuencia, mediante la utilización de este método, limitamos el trabajo a las "devoluciones - de la obligación impositiva principal, realizadas por - el Estado en favor de los contribuyentes". Porque de es ta forma, estimamos que habremos de conjurar el riesgo de realizar un trabajo de una extensión excesiva que, - con el examen pormenorizado de los detalles y de los ca sos particulares, podría dificultar la visión de las lí neas generales y básicas de la devolución de impuestos, y enturbiar el estudio. Se manifiesta el empleo de este método, sobre todo, en la exposición crítica de la le-- gislación devolutiva del Derecho financiero, nacional y extranjera, tributaria y presupuestaria.

#### B) LOS ASPECTOS ESTABLES.

La devolución de impuestos posee una conside- ración integral, en el sentido de que comprende, tanto la perspectiva sustancial como la formal. La primera, - como relación obligatoria, de carácter principal y pre- via. Y la segunda, como procedimiento, de carácter su-- bordinado y posterior (2).

---

(2) El importante trabajo dogmático del Profesor PEREZ DE AYALA, referente a la relación jurídica tributaria, puede servir para comprender la consi- deración que aquí hacemos de la devolución de im- puestos. Vid. PEREZ DE AYALA, J.L.: Potestad admi-

Teniendo en cuenta, por una parte, que el trabajo, por perseguir la finalidad de pretender formular la "Introducción a una teoría general de la devolución de impuestos", aspira a poseer una cierta permanencia; y por otra, que los aspectos formales —que son de índole aplicativa y técnica—, se caracterizan por ser esencialmente mudables y pasajeros; consideramos que el empleo del método de la simplificación, aconseja prescindir de éstos —sin ignorarlos en el proceso reflexivo y expositivo—, limitándose a los aspectos más estables y menos circunstanciales. Ello habrá de contribuir indudablemente a una mayor claridad del trabajo

Este método nos parece que es el propio de una investigación científica —como pretende ser la presente—, distinta de una investigación técnica. La primera persigue saber más, y la segunda hacer mejor. Aquella es propia de un investigador-docente, y ésta de un investigador-técnico o profesional de la Hacienda pública, tanto del lado de la Administración como del lado de los contribuyentes.

### C) LOS ASPECTOS NO PROBLEMATICOS.

El objetivo del trabajo —que es un tanto ambicioso—, lleva consigo que, en la realización del mismo, se produzcan problemas, incógnitas y dudas, las cua

---

nistrativa y relación jurídica, I y II, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 79 (enero-febrero, 1969) 9-75, y nº 86 (marzo-abril 1970) 137-194.

les creemos que plantean la necesidad de acudir en ayuda del método de la simplificación. El cual se manifiesta como una eficaz guía, en el sentido de evitar la complicación en los razonamientos y el exceso de problematización. Promoviendo por tanto la apertura de perspectivas, la resolución de los problemas y la visión de la realidad tal cual es.

En esta línea, el método de la simplificación quiere decir también pretensión de facilidad, sencillez y claridad en la exposición crítica. Nos ha guiado en todo momento, la idea de tratar de hacer fáciles y pedagógica las cosas: lograr que los textos legales sean entendibles y que las opiniones doctrinales sean claras.- Teniendo que remontarnos en ocasiones, a las ideas matrices para, descendiendo de ellas al punto concreto, - poder explicarlo en forma satisfactoria.

## VI. EL METODO DIFERENCIAL.

En la realización del trabajo nos hemos encontrado con diversas figuras próximas a la denominada, - devolución de impuestos, que en unas ocasiones se distinguen, y en otras se confunden, o al menos, no se presentan claramente delimitadas. Por ello, hemos tenido necesidad de emplear el método diferencial, con el fin de distinguir, en cada momento y circunstancia de la exposición, la institución investigada de las figuras que aparecen con cierta proximidad o afinidad.

A continuación hacemos una somera referencia, de un repertorio provisional de algunas de dichas figu-

ras, las cuales ordenamos en dos grupos: las que estimamos como pertenecientes al Derecho tributario, y las - que consideramos que corresponden al ámbito del Derecho presupuestario.

#### A) FIGURAS PROXIMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Entendemos que es procedente mencionar, para diferenciarlas de la devolución de impuestos, las figuras de la desgravación fiscal; las técnicas jurídicas - desgravatorias de la condonación, moratoria y exención de impuestos; la obligación tributaria; y la devolución privada de impuestos.

##### a) La desgravación fiscal.

Entendemos por desgravación fiscal —siguiendo a SAINZ DE BUJANDA—, aquella noción extrajurídica - que consiste en la reducción de "la magnitud de las detracciones de riqueza de los particulares, que el ente público realiza para la obtención de sus ingresos" (3). Este resultado o finalidad reductora se suele obtener - por medio de cuatro conocidas técnicas jurídicas desgravatorias: La condonación, la moratoria, la exención y - la devolución de impuestos.

Entonces, mientras que la desgravación fiscal es una noción extrajurídica, la devolución de impuestos

---

(3) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho - Financiero, I, 2º (Madrid, Facultad de Derecho, - 1967) 577.

es un concepto jurídico, y una técnica, entre varias, - para producir el efecto económico de la desgravación - fiscal. Entendiendo por tal la eliminación total o parcial de la imposición.

b) La condonación de impuestos.

La condonación impositiva constituye un medio de extinción de la obligación tributaria. Cuya extinción se opera, no por el pago del contribuyente, sino - por un acto unilateral de remisión por parte de la Administración. Por tanto, mientras la condonación presupone obviamente el impago del contribuyente; la devolución de impuestos implica el previo pago.

Si traemos esta figura aquí, no sólo es porque se considera una técnica jurídica desgravatoria, - que se sitúa al lado de la devolución de impuestos; sino también porque algún comentarista de la Ordenanza Tributaria alemana, ha estimado la devolución de impuestos "como una forma de condonación por razones de equidad" (4).

---

(4) Cfr. EIZAGUIRRE, J.M. de: Notas aclaratorias a Ordenanza Tributaria Alemana (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1966) 62, nota 182. Este comentario se hace a un inciso del artículo 131, 1) - que dice así: "En casos concretos podrán ser condonados total o parcialmente los impuestos y demás prestaciones dinerarias, cuando su cobro, por las circunstancias del caso concreto, resultase contrario a la equidad; bajo los mismos presupuestos se podrán restituir o imputar los impuestos y demás prestaciones dinerarias ya satisfechos".

c) La moratoria de impuestos.

La moratoria de impuestos consiste en la suspensión, aplazamiento o rehabilitación de plazos, del cumplimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, mientras la devolución de impuestos implica la previa extinción de la obligación tributaria, mediante su pago por el contribuyente; la moratoria supone que la obligación tributaria se halla en la situación de pendiente de cumplimiento.

d) La exención de impuestos.

También es preciso distinguir con claridad la figura de la exención de la figura de la devolución. SAINZ DE BUJANDA ha denunciado la existencia de esta confusión en el seno de la teoría general del Derecho tributario y ha establecido las nociones precisas de diferenciación, afirmando "que los supuestos en los que los contribuyentes tienen derecho a la devolución de los tributos pagados no pueden quedar encuadrados dentro de la categoría jurídica de la exención tributaria. Efectivamente, desde el punto de vista de la dogmática jurídica, sólo puede existir exención cuando un hecho que normalmente está destinado a provocar el nacimiento de una deuda impositiva a cargo de un sujeto determinado, no provoca, como consecuencia de una normativa limitativa de excepción, el mencionado efecto. Ahora bien, en los supuestos en los que la Ley concede el derecho a la devolución de las cuotas tributarias pagadas, no deja de surgir ninguna obligación tributaria. Por el con-

trario, la devolución del impuesto al contribuyente presupone que este último ha satisfecho con anterioridad - una cuota al ente público, y es claro que esa cuota ha sido pagada para extinguir una obligación tributaria - surgida a cargo del pagador" (5). Por tanto, la exención implica el impago del impuesto, y la devolución, - sin embargo, supone el previo pago de aquél. Ya que en la exención de impuestos, la obligación tributaria ni - siquiera ha llegado a nacer, y en consecuencia, no se - ha pagado por el contribuyente.

Mencionamos aquí también la exención de impuestos, no sólo porque se considera una técnica jurídica desgravatoria, que se sitúa junto a la devolución de impuestos; sino también porque algún autor ha entendido la devolución de impuestos como "una forma especial de exención" (6).

e) La obligación tributaria.

La obligación tributaria es jurídicamente independiente de la devolución impositiva (7). La primera

---

(5) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 3, - 574 s.

(6) Cfr. BERLIRI, A.: Corso istituzionale di Diritto Tributario, I (Milano, Ed. Giuffrè, 1965) 142. Se refiere aquí el ilustre Profesor a "la restituzione di un tributo regolarmente pagato".

(7) Vid. AMOROS RICA, N. y GONZALEZ GARCIA, E.: - Notas a los "Principios de Derecho Tributario" de A. BERLIRI, II (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1971) 113.



se extingue con el pago. Y la segunda necesita para nacer —además de otros elementos generadores previstos en la ley—, precisamente del pago de la obligación tributaria. Por tanto, la primera es antes en el tiempo — que la segunda.

En suma, ambas obligaciones —una tributaria y otra no tributaria—, aunque esta última consista en la devolución de impuestos, son distintas e independientes por tener cada una, unos hechos generadores jurídicamente autónomos.

f) La devolución privada de impuestos.

Nos referimos a los supuestos en los que, —siendo deudores del impuesto el sustituto o el responsable, quien soporta los efectos económicos impositivos — es el contribuyente. Entonces, cuando surge el derecho a la devolución de impuestos, es preciso distinguir por un lado, el derecho a la devolución del sustituto o responsable ante la Administración; y por otro lado, el derecho a la devolución del contribuyente ante los indicados deudores tributarios. Esta última hipótesis creemos que constituye una devolución privada de impuestos, o —devolución de Derecho privado. La cual se opone a la — que venimos denominando, devolución de impuestos, que — es una obligación legal estatal de Derecho público, — puesto que en ella interviene la Administración pública. Lo que evidentemente no se da en la devolución privada impositiva..

## B) FIGURAS PROXIMAS DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.

Consideramos que las figuras próximas pertenecientes al Derecho presupuestario, que procede exponer a fin de diferenciarlas de la devolución de impuestos, son: los reintegros al Tesoro, la devolución de ingresos y la subvención.

a) Los reintegros al Tesoro.

En el cumplimiento por el Estado de sus obligaciones, puede suceder que algunos pagos realizados en favor de los particulares, resulten erróneos o ilegales. Entonces procede la devolución a favor del Estado, de lo indebidamente percibido. Y este fenómeno suele recibir en nuestro país el nombre de reintegro al Tesoro.

Pero el reintegro al Tesoro —que se refiere a todas las obligaciones estatales—, comprende obviamente la correspondiente a la devolución de impuestos. Por lo que, cuando la devolución impositiva está mal realizada, procede el reintegro al Tesoro de lo indebidamente percibido. Entonces se puede decir que dicho reintegro constituye la devolución de la devolución de impuestos.

En consecuencia, mientras la devolución de impuestos es realizada por la Administración-deudora en favor del contribuyente-acreedor; el reintegro al Tesoro es realizado por el contribuyente-deudor en favor de la Administración acreedora. Y nos parece que existe otra diferencia: que la devolución de impuestos compren

de no sólo la de los pagos indebidos sino también la de los no indebidos; y el reintegro al Tesoro solamente se refiere al de los pagos indebidos.

b) La devolución de ingresos.

Muy escasos autores se ocupan de la categoría denominada, devolución de ingresos. FABREGAS DEL PILAR ha escrito que: "Las devoluciones de ingresos desempeñan en la administración de la Hacienda española, funciones muy diferentes. Esta diversidad obliga a definir las con amplitud, diciendo que constituyen pagos hechos con aplicación a un concepto del Presupuesto de ingresos, al que se imputó el que corresponde a la cantidad devuelta" (8). Y HERNANDO COLET afirma que: "Las devoluciones son las operaciones inversas de los ingresos, - completando este concepto con la circunstancia de que - la salida de fondos de las Cajas públicas se aplica a - los conceptos contributivos de los mismos ingresos" (9). De estas dos fórmulas conceptuales, consideramos que la noción de devolución de ingresos es de carácter presupuestario, y se suministra desde la perspectiva de la - Contabilidad pública. Esta perspectiva es la que, precisamente, constituye el criterio diferenciador entre la

---

(8) Cfr. FABREGAS DEL PILAR, J.M.: Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas. - (Madrid, Instituto Ed. Reus, 1943) 383.

(9) Cfr. HERNANDO COLET, G.: Devolución de ingresos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1966) 5.

"devolución de ingresos" y los "pagos presupuestos": - porque los primeros se aplican o imputan contablemente a "Ingresos" y los segundos a "Gastos".

En consecuencia, la "devolución de ingresos" —expresión mencionada en la legislación y literatura de nuestro país—, tiene un significado de Contabilidad pública. Es decir, de devolución de entradas de dinero en las Cajas públicas, cualquiera que sea su concepto - presupuestario. Por tanto, este significado tiene un al cance muy amplio, ya que comprende la devolución de ingresos patrimoniales o de Derecho privado; de ingresos no impositivos, como son las Tasas, las Contribuciones especiales y las Exacciones parafiscales; y de ingresos impositivos.

Por tanto, la devolución de impuestos tiene - un ámbito más estricto, y además no tiene solamente un significado contable público, sino una configuración - unitaria, en la que destaca su sustancia de obligación legal estatal.

### c) La subvención.

La subvención consiste —seguimos a GARCIA - AÑOVEROS y NIEVES BORREGO—, en una donación modal con cargo a fondos públicos, y a título no devolutivo, constituida por razones de interés general y mediante un acto administrativo de Derecho público (10).

(10) Vid. GARCIA AÑOVEROS, J.: La subvención en el Impuesto de Derechos Reales, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 26 (ju-

La subvención y la devolución de impuestos - coinciden en tener ambas, naturaleza de obligación esta tal. Sin embargo, se diferencian:

1º En que el hecho generador de la obligación de devolución de impuestos está compuesto —entre otros elementos variables—, por uno constante: el previo pago de un impuesto, o lo que es lo mismo, la obligación tributaria preexistente en situación de cumplimiento me diante el pago. Evidentemente este elemento no se da en la subvención.

2º En que algunas obligaciones de devolución de impuestos, como son las nacidas por la realización - de un pago impositivo ilegal o indebido, se fundamentan en el principio del enriquecimiento injusto, mientras - que la subvención tiene su apoyo en un enriquecimiento que se estima justo. Porque en otro caso la subvención perdería su razón existencial.

3º En que la devolución de impuestos consideramos que es siempre una obligación estatal legal, mien tras que la subvención estimamos que puede ser en algunas ocasiones, una obligación estatal convencional.

---

nio, 1957) 349-359, y NIEVES BORREGO, J.: Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención, en "XI Semana de Estudios de Derecho Financiero", I (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964) 234 ss.

## S E G U N D A   P A R T E

### LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN LA DOCUMENTACION CIENTIFICA DEL DERECHO FINANCIERO

Esta Segunda Parte del trabajo contiene la exposición crítica de la documentación científica —literatura y legislación— del Derecho financiero, sobre la figura que venimos denominando, devolución de impuestos. Cuya exposición crítica compone, al lado de la naturaleza y de la tipología, la que llamamos: "Introducción a una teoría general de la devolución de impuestos". - Ocupándonos, en primer lugar, de la referida documentación científica jurídica financiera, antes de la naturaleza y de la tipología. Porque estimamos que constituye una exigencia insoslayable de toda investigación, establecer el estado de la cuestión, que deriva de la bibliografía y de la legislación, como punto de partida y -apoyatura científica primaria, de la formulación de un ensayo de teoría general de la institución que tratamos.

Si tenemos en cuenta que los caminos inevitables en una investigación jurídica, están constituídos por la doble vía de la literatura y de la legislación, se explica que dividamos esta Parte del trabajo en dos Títulos: uno epigrafiado: "La devolución de impuestos en la literatura jurídica" —en el que sistematizamos la doctrina que estimamos más valiosa y significada—; y otro, rotulado: "La legislación general y básica de la devolución de impuestos", en el que analizamos, comentamos y ordenamos el Derecho positivo que juzgamos más común y básico. Ambos Títulos comprenden varios Capítulos de desigual extensión, por cuanto hemos querido dar a cada uno la entidad propia que le corresponde, y que deriva de la estructuración efectuada, alrededor de las ramas del Derecho tributario y del Derecho presupuestario, distinguiendo el Derecho comparado del Derecho español, cuando se cree procedente.

Destacamos en esta Parte del trabajo, los intentos de formulaciones unitarias y genéricas, que sobre la figura de la devolución impositiva, aparecen en el estudio de la documentación científica aludida. La literatura tributaria extranjera constituye, sobre todo, una muestra de lo antedicho, puesto que suministra diversos tipos o clases de devoluciones, que aspiran a ser una teoría general incipiente. Y por otro lado, la legislación ofrece unas escasas pero significativas formulaciones, que se pueden estimar como manifestaciones, de una tendencia que empieza a encaminarse hacia la consideración de la figura de la devolución de impuestos,-

como una categoría conceptual implícita, de carácter - unitario y genérico. Constituye un ejemplo característico, la Ordenanza Tributaria alemana. De nuestra legislación también ofrecemos dos casos, en los que se puede - apreciar el indicado comienzo de teoría general de la - devolución de impuestos.



## TITULO I

### LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN LA LITERATURA JURIDICA

Decíamos anteriormente que uno de los caminos inevitables de cualquier investigación jurídica, lo -- constituye la literatura científica. Pues bien, en este Título nos habremos de ocupar de la exposición sistemática del estado actual de la cuestión —la devolución -- de impuestos— en la literatura del Derecho financiero.

Esto implica que en el trabajo habremos de -- tratar la literatura jurídica tributaria y la presupues- taria, de acuerdo con la extendida distinción entre Derecho tributario y Derecho presupuestario, como partes principales del Derecho financiero. Esto no obstante, -- consideraremos también la literatura jurídica adminis- trativa, por cuanto igualmente se ocupa de la devolu--- ción de impuestos.

Por tanto, dividimos la exposición del conte-

nido del presente Título en dos Capítulos: Por un lado, el relativo a la devolución en la literatura tributaria; y por otro, el correspondiente a la devolución en la literatura administrativa y presupuestaria. Justificamos la agrupación de estas dos últimas literaturas frente a la tributaria, en las siguientes consideraciones:

1ª La literatura administrativa y presupuestaria conciben y tratan la devolución de impuestos como - una obligación administrativa o estatal. Mientras que - la literatura tributaria considera y explica la institución, como una relación tributaria.

2ª La literatura administrativa y presupuestaria prestan una escasa atención al fenómeno devolutivo; mientras que la literatura tributaria contiene un tratamiento más abundante del mismo.

3ª Por la mayor atención que presta la literatura tributaria a la devolución de impuestos, es por lo que quizás ofrece un intento de formulación unitaria y genérica de dicha figura. Es decir, presenta una aspiración al establecimiento de sus líneas generales, comunes a todas las especies devolutivas; un movimiento a - considerar la institución como una categoría dogmática o comienzo de teoría general. Este hecho se advierte, - sobre todo, en la literatura tributaria extranjera.

Sin embargo, no hemos hallado en la literatura administrativa y presupuestaria, formulaciones que - permitan considerar la existencia de un tratamiento general de la devolución de impuestos; salvo la explica--

ción de que consiste en una especie del género de las obligaciones administrativas o estatales.

Vista la afinidad existente entre la literatura administrativa y la presupuestaria, que justifica su agrupación en un Capítulo con el fin de ofrecer una visión y tratamiento conjuntos; y considerada la separación de ambas respecto de la literatura tributaria, nos parece conveniente señalar, por su valor orientador e indicador de matices, que las literaturas jurídicas expresadas, es decir, tanto la administrativa, como la presupuestaria y la tributaria, coinciden en los siguientes puntos:

1º En distinguir, en sus respectivos tratamientos de la devolución de impuestos, los dos aspectos fundamentales e inevitables en toda investigación de Derecho público: el sustancial y el formal. El primero relativo a la existencia de la obligación de devolución de impuestos y a sus elementos constitutivos. Y el segundo que hace referencia a la actividad de la Administración del Estado, dirigida al cumplimiento de sus obligaciones a través de los procedimientos administrativos establecidos; y también al ejercicio por el contribuyente de su derecho a exigir la devolución impositiva.

2º En dedicar una preferente y mayoritaria atención a la especie más frecuente, y por ello más rica en normas; y, en consecuencia, más estudiada y elaborada, de la devolución de impuestos en general: nos referimos a la devolución de impuestos indebidos. Dicha -

especie es considerada generalmente como una obligación administrativa cuasicontractual, especialmente por parte de la literatura administrativa. Sin embargo, la literatura tributaria considera la devolución de impuestos indebidos desde diversos aspectos, entre los que destacan: la revisión de los actos tributarios; el pago tributario; y las garantías jurídicas del contribuyente.

## CAPITULO II

### LA DEVOLUCION EN LA LITERATURA TRIBUTARIA

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LAS OBRAS GENERALES QUE TRATAN DE CONCEBIR LA MATERIA COMO UNA CATEGORIA GENERICA Y UNITARIA.
- III. LAS OBRAS GENERALES QUE COLOCAN LA MATERIA DENTRO DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.
- IV. LAS OBRAS GENERALES QUE TRATAN SOBRE LA DEVOLUCION - DE IMPUESTOS INDEBIDOS.
  - A) Desde la perspectiva de la revisión de los actos tributarios.
  - B) Desde la perspectiva del pago tributario.
- V. LOS DEMAS TRABAJOS DE CARACTER DIRECTO Y PRINCIPAL.
  - A) Obras monográficas amplias.
  - B) Artículos de revista.

## VI. LOS DEMAS TRABAJOS DE CARACTER INDIRECTO Y SECUNDARIO.

- A) Desde la perspectiva de los procedimientos tributarios de revisión.
- B) Desde la perspectiva de las garantías jurídicas del contribuyente.
- C) Desde la perspectiva de los tributos en particular.

## VII. CONCLUSIONES.

= = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

La división primaria o fundamental que hemos decidido hacer para clasificar la literatura jurídica tributaria sobre la devolución de impuestos, por cuanto entendemos que pone mejor de manifiesto el estado de la cuestión, se apoya en el carácter de la fuente bibliográfica: obras generales, por un lado; y por otro, los demás trabajos, constituidos fundamentalmente por obras monográficas amplias y artículos de revista. Y es que ambos grupos bibliográficos tratan obviamente la materia investigada desde una distinta óptica. Así, la obra general se preocupa más del encuadramiento y situación sistemáticos, naturaleza, tipología, etc.; mientras que el trabajo monográfico destaca un aspecto parcial y con

creto.

Las obras generales examinadas son tanto las de Derecho tributario como las de Derecho financiero, - si bien la perspectiva adoptada y tenida en cuenta en - todas ellas, es la tributaria. Las dedicamos tres epí-- grafes: el correspondiente a las que tratan de concebir la materia de la devolución de impuestos como una cate-- goría genérica y unitaria; el relativo a las obras gene-- rales que colocan la devolución de impuestos dentro del esquema dogmático de la relación jurídica tributaria; y por último, el que agrupa aquellas obras que tratan so-- lamente de la devolución de impuestos indebidos.

Sin embargo, el criterio ordenador que nos ha parecido más adecuado para los demás trabajos, por más sencillo y expresivo del estado de la cuestión, es - aquel que consiste en la distinta medida o grado del - tratamiento de la materia. Es decir, si se trata de una forma directa y principal la devolución de impuestos, - debe de constituir un epígrafe independiente del corres-- pondiente a los trabajos que tratan la cuestión de una forma indirecta y secundaria, por hacerlo a través o - con ocasión del estudio y exposición de otras materias.

Ponemos fin al Capítulo con unas conclusiones que, naturalmente, deducimos de su contenido, como me-- dio de destacar y ordenar las ideas que juzgamos funda-- mentales, las cuales nos habrán de permitir enlazar con otras, de forma que el trabajo registre y facilite la - visión del proceso reflexivo e investigador, y permita también ofrecer la armonía y coherencia interna de un -

cuerpo organizado y estructurado racionalmente.

## II. LAS OBRAS GENERALES QUE TRATAN DE CONCEBIR LA MATERIA COMO UNA CATEGORIA GENERICA Y UNITARIA.

Incluimos en este epígrafe aquellas obras generales de Derecho financiero y tributario, que se ocupan de la materia que, con lenguaje uniforme, podemos denominar devolución de impuestos, las cuales estimamos que reúnen las siguientes características:

1ª En estas obras es considerada dicha materia como una categoría genérica y unitaria, porque tratan de establecer las líneas generales de la institución, intentando reconducir a un género las distintas especies de devoluciones de impuestos, y a unidad, los distintos aspectos del fenómeno, como son el sustancial y el formal, intentando aislarlo de figuras afines.

2ª Esta materia es presentada en dichas obras de una forma expresa, es decir, dedicándola epígrafe propio y no limitándose a hacer una alusión de pasada, sino una exposición de cierta amplitud.

3ª Estas obras sitúan la devolución de impuestos en su sistema, dentro del esquema dogmático de la teoría general de la obligación tributaria, como una obligación distinta de ésta, si bien próxima a ella.

Las obras generales de Derecho financiero y tributario que, entre otras, entendemos que cumplen estas características, son las de BLUMENSTEIN; O. BUHLER y G. STRICKRODT; TESORO; A.D. GIANNINI (I concetti...);



Gustavo INGROSSO; A. GIERSCHMANN y A. ZOLLER; y A. BERLIRI (Corso...).

Así BLUMENSTEIN dedica en su difundida obra - Sistema de Derecho de los impuestos, un epígrafe al estudio y exposición del reembolso del impuesto, en el que, además de consideraciones de tipo dogmático, hace referencia a disposiciones del ordenamiento suizo. Este epígrafe lo sitúa dentro de otro más amplio: "El crédito impositivo", perteneciente a la parte que denomina - "Derecho impositivo material", que distingue de la otra parte que titula "Derecho impositivo formal" (1). La obra de Derecho tributario (Steuerrecht) de Ottmar BÜHLER y Georg STRICKRODT, incluye el epígrafe Derechos de reembolso y de restitución (Erstattungs - und Vergütungsansprüche), aludiendo a los correspondientes preceptos de la Ordenanza tributaria alemana en el marco doctrinal que expone. El epígrafe indicado lo sitúa dentro de otro más amplio: "la obligación tributaria" (Steuerliches Schuldrecht), perteneciente a la parte que denomina "Derecho tributario material" (Das materielle Steuerrecht), que distingue de otra parte que titula "Derecho tributario formal" (Das formelle Steuerrecht) (2).-

---

(1) Vid. BLUMENSTEIN, E.: Sistema di Diritto delle imposte (Milano, Ed. Giuffrè, 1954) 274-277. - El epígrafe "El reembolso del impuesto", lo desarrolla con los siguientes puntos: presupuesto del reembolso del impuesto, el procedimiento de restitución, el objeto de la restitución y el sujeto del derecho al reembolso.

(2) Vid. BÜHLER, O. y STRICKRODT, G.: Steuerrecht, Band I, 2 Halbband (3. neubearbeitete Auflage, - -

TESORO por su parte destina en su obra, Principii di Diritto Tributario, un epígrafe a la Restitución, en el que alude expresamente a "la institución de la restitución del tributo", y en el que se contienen, además de unas consideraciones teóricas de notable valor, las inevitables referencias al ordenamiento italiano del tercer decenio del actual siglo. El epígrafe lo sitúa dentro de la amplia exposición que hace sobre la obligación tributaria (3). Por su parte A.D. GIANNINI en su obra general, I concetti fondamentali del Diritto tributario, de 1956, emplea el epígrafe Los derechos a la restitución del impuesto, el cual sitúa dentro de la división sobre "la obligación tributaria", perteneciente al Capítulo de "Las relaciones jurídicas tributarias" (4). Y en su Diritto finanziario, de 1956, Gustavo IN--

---

Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1960) 387-392. Se trata del Derecho tributario en su 3ª edición revisada por STRICKRODT, cuyo tomo I se consagra a la Parte General, la cual comprende dos volúmenes. El epígrafe "Derechos de reembolso y de restitución", lo desarrollan los autores con los siguientes apartados: la cuestión del enriquecimiento injusto, las pretensiones de reembolso, la efectividad de los derechos de reembolso y el procedimiento de reembolso y de restitución.

- (3) Vid. TESORO, G.: Principii di Diritto Tributario (Bari, Ed. Macrí, 1938) 489-493. En el Capítulo V, "extinción de la obligación tributaria", y dentro del "pago", figura la rúbrica nº 145: "Pago no debido: restitución".
- (4) Vid. GIANNINI, A.D.: I concetti fondamentali del Diritto tributario, vol. I del "Trattato di Diritto tributario" (Torino, UTET, 1956) 188-191.

GROSSO destina a esta materia el epígrafe Restitución o reembolso de los tributos, que expone bajo el Título - que dedica a "La obligación tributaria" y que incluye - dentro de la extinción de ésta a continuación del pago (5). A. GIERSCHMANN y A. ZOLLER en su obra general Los fundamentos del Derecho Tributario alemán (Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts), emplea el epígrafe - Derechos de reembolso y de restitución (Erstattungs - und Vergütungsansprüche), que sitúa al lado de otras categorías tributarias del ordenamiento general alemán, - refiriéndose fundamentalmente al derecho a la devolu- ción de impuestos ya pagados, al cual atribuye un am- plio contenido (6). A. BERLIRI, en su conocida obra, - Corso istituzionale di Diritto tributario, destina a la materia el epígrafe Reembolsos y restituciones, que expone en la parte sobre "La relación jurídica impositiva" y dentro del apartado: "Obligaciones accesorias y conexas" (7).

(5) Vid. INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario - (Napoli, Ed. Jovene, 1956) 619-624. El epígrafe expresado lo desarrolla ampliamente el autor, ocupándose de nociones generales de índole sustantiva, - de los distintos casos de devolución de impuestos que ofrecían entonces las diversas figuras tributarias singulares, y de los aspectos formales.

(6) Cfr. GIERSCHMANN, A. y ZOLLER, A.: Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts, tomo I, Parte General (Berlín, Ed. Erich Schmidt, 1959) 82 s.

(7) Vid. BERLIRI, A.: Corso istituzionale di Diritto tributario, vol. I (Milano, Ed. Giuffrè, - - 1974) 237-239.

Hasta aquí las obras generales que nos parece reúnen las características antes expresadas. Creemos, - no obstante, que se debe incluir también en este apartado la obra general de HENSEL. Porque, si bien no sitúa sistemáticamente la devolución de impuestos dentro de - la teoría general de la obligación tributaria, reúne - las tres características restantes. Además tiene el mérito de haber señalado expresamente los dos aspectos - que posee la institución: el sustantivo y el formal, y de haber reflexionado más profundamente en punto a sistemática.

HENSEL divide su difundida obra de Derecho tributario en cinco partes, además de la introductiva, que son: el Derecho tributario constitucional, la relación obligatoria impositiva, el Derecho tributario administrativo, el Derecho y procedimiento tributario penal y el Derecho tributario material, en el que incluye los impuestos en particular. En la parte tercera, que es el Derecho tributario administrativo, expone los procedimientos tributarios y dedica un Capítulo a la tutela jurídica de los mismos, afirmando que el derecho de restitución de impuestos previsto en la Ordenanza tributaria alemana, constituye una manifestación de la tutela jurídica del contribuyente (8).

---

(8) Vid. HENSEL, A.: Diritto tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1956) 279. 293-305. Dentro de la parte destinada al "Derecho tributario administrativo", dedica el epígrafe "Pretensiones contra el acreedor del impuesto y modo de hacerlas valer", - en el que expone el que denomina el derecho de -

El propio HENSEL confiesa la dificultad de si tuar sistemáticamente en una obra de Derecho tributario, la institución jurídica del derecho de restitución de - impuestos (9). En primer lugar, y por un lado, porque - este instituto ofrece dos aspectos: el sustantivo, compuesto por la "teoría de los supuestos de restitución"- y el formal, integrado por las "normas procedimentales para ejercitar el derecho de restitución". Por lo que, - —sostiene HENSEL— el aspecto sustantivo habría sido - más exacto tratarlo en la teoría de la relación obligatoria impositiva y de los hechos imponibles; y el aspec to formal hubiera sido procedente estudiarlo en la teoría del procedimiento tributario. En segundo lugar, y - por otro lado, porque el derecho de restitución de impuestos es una institución jurídica unitaria, la cual, - desde un punto de vista didáctico, exige la agrupación de los aspectos sustantivo y formal, no escindiendo su contenido. Por tanto HENSEL, al querer situar esta mate ria lo más exactamente posible en su sistema de Derecho tributario, se plantea la alternativa del criterio científico y racional de investigación, por una parte, y el criterio pedagógico o expositivo, por otra. Y la resuel

---

restitución de tributos (pág. 279). Desarrolla el epígrafe indicado con los siguientes apartados: I. Naturaleza jurídica de la pretensión de reembolso. II. La pretensión individual de reembolso. III. - Procedimiento del reembolso. IV. Pretensión contra el acreedor del impuesto.

(9) Ibídem, 293, nota a pie de página, nº 419.

ve eligiendo este último. "Desde el punto de vista di-  
dático —anota— me ha parecido necesario no dividir -  
este instituto jurídico, unitario en su conjunto, y co-  
nexionarlo con los institutos de la justicia en materia  
tributaria, tanto más porque este epígrafe, sin un pre-  
vio conocimiento del Derecho tributario administrativo,  
habría podido ser en muchas partes incomprensible"(10).  
Con lo que antecede, queda matizada la posición de la -  
obra de HENSEL, respecto de la que ocupan las demás - -  
obras generales a que hemos hecho referencia, en la for-  
ma que ha quedado expuesta.

Y para terminar, podemos añadir la colocación  
en la misma línea que la de HENSEL, de la obra alemana  
de Derecho tributario (Steuerrecht), de la que son auto-  
res Walter ECKHARDT y Otto LABUS, quienes sitúan el epí-  
grafe Derechos de reembolso y de restitución (Erstat-  
tungs - und Vergütungsansprüche), dentro de la amplia -  
rúbrica: "Derecho Tributario procesal" (Steuerverfah-  
rensrecht) (11), que sirve para sistematizar los artícu-  
los correspondientes de la Ordenanza tributaria alemana.

### III. LAS OBRAS GENERALES QUE COLOCAN LA MATERIA - DENTRO DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

Incluimos en este apartado aquellas obras ge-

---

(10) Ibídem, 293.

(11) Vid. ECKHARDT, Walter y LABUS, Otto: Steuer-  
recht, Band 39, Abteilung II: Öffentliches Recht -  
(Neuaufgabe bearbeitet von Otto Labus, Stuttgart, -  
Verlag W. Kohlhammer, 1970) 46 s. Se trata del De-

nerales de Derecho financiero y tributario, que se ocupan de la materia que, con lenguaje uniforme, venimos denominando devolución de impuestos, las cuales ofrecen unas características tales que, a nuestro juicio, merecen citarse en un apartado independiente respecto de las indicadas en el anterior. Podemos decir que las que vamos a analizar se caracterizan por lo siguiente:

1ª En estas obras no es considerada, generalmente, dicha materia como una categoría genérica y unitaria, porque algunas de ellas se refieren, no a la devolución de impuestos en general, sino a la devolución de impuestos indebidos, que es una parte del todo, si bien la más conocida. Tampoco matizan, en general, los aspectos sustancial y formal de la institución, ni tratan de establecer, por tanto, sus líneas generales.

2ª La materia que nos ocupa es presentada en dichas obras sin dedicarle epígrafe propio, y tampoco se intenta hacer en ellas una exposición de cierta amplitud, sino solamente una mayor o menor alusión.

3ª Estas obras sitúan la materia, por lo general, dentro de la categoría conceptual de la relación jurídica tributaria, con el fin de intentar dar un encaje dogmático a la relación obligatoria de devolución de

---

recho tributario de ECKHARDT en la nueva edición a cargo de Otto LABUS. El epígrafe "Derechos de reembolso y de restitución", que sitúan dentro del "Derecho tributario procesal", pertenece a la Parte General (Allgemeines Steuerrecht).

impuestos en el seno de aquella (12).

Las obras generales de Derecho financiero y tributario que, entre otras, entendemos que cumplen estas características, son las de A.D. GIANNINI (Istituzioni...); A. BERLIRI (Principi...); JARACH; SAINZ DE BUJANDA; DE LA GARZA; y FERREIRO.

A.D. GIANNINI en su obra clásica Instituciones de Derecho tributario, se refiere a la devolución de impuestos, dentro del esquema general de la relación jurídica tributaria (13). El maestro italiano atribuye

(12) Estimamos que se debe de citar aquí la obra general de MICHELI, porque, si bien no participa del esquema clásico de la "relación jurídica tributaria", se refiere a la devolución de impuestos. Y lo hace sin dedicar epígrafe propio, limitándose a aludir de pasada a la cuestión, sin hacer de ella un tratamiento con aspiración de ser general. Vid. MICHELI, G.A.: Corso di Diritto tributario (Torino, UTET, 1972). Se refiere a esta materia dentro de los epígrafes "Las situaciones subjetivas" (págs. 139-143), y "Los actos de los sujetos pasivos" (págs. 161-163), todo ello perteneciente a la parte denominada, "Potestad normativa tributaria y potestad de imposición."

(13) Vid. GIANNINI, A.D.: Instituciones de Derecho tributario (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957)-68 s. Giannini no dedica en esta obra ningún epígrafe especial a la devolución de impuestos, sino que hace referencia, dentro de la exposición del "contenido de la relación jurídico-impositiva", al derecho a la restitución de impuestos no debidos o recaudados en cantidad superior a la debida. Resalta la posición de Giannini en esta obra respecto del tratamiento que dedica a la devolución de impuestos en otra obra general posterior, que ya ha sido citada anteriormente. Nos referimos a I concetti fondamentali del Diritto tributario, o.c., -



un contenido amplio a la relación jurídica tributaria, y también un contenido complejo, "puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso" (14). Y entre los derechos de las personas sometidas a la potestad del ente público, A.D. GIANNINI incluye expresamente el "derecho a la restitución" que nace "en favor de la persona que ha pagado" cuando se ha producido la "recuadación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida", del que es correlativo la obligación de devolución por parte de la Administración financiera (15). De aquí se deduce claramente que la relación obligatoria de devolución de impuestos, resulta incluida por este autor dentro de la categoría dogmática omnicom

---

nota nº 4, 188-191, en la que ofrece un apartado expreso a la devolución de impuestos con el epígrafe: "Los derechos a la restitución del impuesto", que sitúa dentro de la exposición de la "obligación tributaria". En él se ocupa, con más profundidad que en las "Instituciones" del nacimiento, extinción y de algunos elementos y modalidades del derecho de restitución del impuesto.

(14) IDEM, Instituciones..., 68 s.

(15) Ibídem, 68.

prensiva de la relación jurídica tributaria. Pero teniendo en cuenta que la noción de ésta es polémica (16), no parece que la idea expuesta proporcione un criterio seguro.

La obra de A. BERLIRI, Principi di Diritto tributario, se refiere a la devolución de impuestos, dentro del esquema general sobre la relación jurídica tributaria (17). Afirma el ilustre Profesor que, obser-

---

(16) Vid. CORTES DOMINGUEZ, M.: Ordenamiento Tributario Español. Ley General Tributaria, I (Madrid, Ed. Tecnos, 1968) 264-271 passim; Vid. PEREZ DE AYALA, J.L.: Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", vol. XX, nº 86 (marzo-abril 1970) - 137-194 passim.

(17) Vid. BERLIRI, A.: Principi di Diritto tributario, vol. II, tomo I (Milano, Ed. Giuffrè, 1957) 31-34. Berliri en esta obra no dedica apartado propio a la devolución de impuestos, pero hace alusión a ella en el epígrafe: "Obligaciones tributarias y obligaciones de distinta naturaleza reguladas por las leyes fiscales", situándolo dentro del Título: "De la relación jurídica impositiva y de la obligación tributaria". Destaca la posición de Berliri en esta obra general, respecto del tratamiento que hace de la devolución de impuestos en otra obra, que ya ha sido mencionada con anterioridad. Nos referimos al Corso istituzionale di Diritto tributario, o.c., nota nº 7, 237-239, en la que ofrece un apartado expreso a la devolución de impuestos con el epígrafe: "Reembolsos y restituciones", que sitúa dentro del Capítulo: "Obligaciones accesorias y conexas", perteneciente a la parte destinada a la "relación jurídica tributaria".

vando atentamente las diversas leyes tributarias, puede advertirse la existencia de varios tipos de obligaciones de naturaleza civil, que se oponen a las propiamente penales, las cuales, no teniendo naturaleza de obligaciones tributarias consisten en la devolución de impuestos (18). Y más adelante las especifica así: "Obligación, a cargo del sujeto activo, de restituir en todo o en parte un impuesto percibido legalmente cuando se produzca un hecho que, según la ley, legitima la acción de reembolso". Y la "Obligación, a cargo del sujeto activo, de restituir cuanto haya percibido ilegalmente de más, debido a error, duplicación, etc." (19). Como se puede apreciar, en esta obra el Prof. BERLIRI no se ocupa del estudio analítico de las obligaciones de devolución de impuestos, pero las deja situadas con una gran precisión al tratar de las obligaciones tributarias. En su lugar correspondiente veremos las distinciones que son necesarias tener en cuenta. Aquí nos limitamos a exponer la ordenación del tema en la literatura, utilizando los criterios sistemáticos del Derecho financiero y tributario.

El Curso superior de Derecho tributario, de JARACH, también hace referencia a la devolución de impuestos dentro de la teoría de la relación jurídica tributaria. Afirma dicho Profesor que además de la rela---

---

(18) IDEM, Principi..., 31-33.

(19) Ibídem, 32.

ción jurídica tributaria sustantiva principal (obligación tributaria); de las relaciones jurídicas tributarias accesorias; y de las relaciones jurídicas tributarias administrativas, existe otra relación jurídica tributaria, distinta de la obligación tributaria, que nace por el pago de un tributo indebido (20). Pero tampoco desarrolla JARACH este tipo de relación obligatoria, sino que se limita a mencionarla y situarla en la forma antedicha.

Por otro lado en su obra de Derecho financiero, SAINZ DE BUJANDA incluye también dentro de la noción omnicomprensiva de la "relación jurídica tributaria", "la relación que tiene por objeto... el reembolso de prestaciones tributarias indebidas", y la califica de relación tributaria sustantiva accesorio. Y es que el Profesor de Madrid distingue la relación jurídica tributaria sustantiva, de la formal, y también la relación tributaria sustantiva principal (la obligación tributaria), de las accesorias, comprendiendo en estas últimas, la obligación expresada de reembolso de tributos indebidos, al lado de las obligaciones de pago de intereses y de prestación de garantías (21). Más adelante, en otros

---

(20) Vid. JARACH, D.: Curso superior de Derecho tributario (ed. nueva actualizada, Buenos Aires, - Liceo Profesional Cima, 1969) 164 s.

(21) Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, I, vol. 2º (Madrid, Facultad de Derecho, 1967) 387. "Esa obligación (se refiere a la tributaria) puede considerarse, utilizando la terminología de Jarach, como la 'relación tributaria

lugares de su sistema de Derecho financiero, se ocupa - SAINZ DE BUJANDA de la "Devolución de ingresos indebid-- dos" en Derecho español (22), y de la distinción entre exención y reembolso de cuotas tributarias (23). Pero - estos extremos serán objeto de análisis en otros aparta-- dos de esta exposición del tema en la literatura.

DE LA GARZA, en su Derecho financiero mexica-- no, dedica un epígrafe con la rotulación de La relación tributaria de reembolso, el cual situa dentro del estu-- dio y exposición de "La relación jurídica tributaria". Sigue en este punto a JARACH, pero le cabe el mérito de aportar en su obra un sistema de divisiones y subdivi-- siones más detallado (24).

---

sustantiva principal', dado que pueden existir - - otras relaciones jurídicas entre el ente público y el sujeto pasivo de la imposición, que tengan tam-- bién carácter sustantivo —y no meramente formal—, pero que deban reputarse accesorias (v.gr. la rela-- ción que tiene por objeto el pago de intereses, la prestación de garantías, etc., o el reembolso de - prestaciones tributarias indebidas)". Ibídem, 387.

(22) IDEM, Notas de Derecho Financiero, I, vol. 3º (Madrid, Facultad de Derecho, 1968-1972) 1071-1074.

(23) IDEM, o.c., nota nº 21, 574-577.

(24) Vid. DE LA GARZA, S.F.: Derecho financiero - mexicano (3ª ed. México. Ed. Porrúa, 1968) 436 s. El epígrafe, "La relación tributaria de reembolso", lo coloca entre el repertorio de relaciones jurídi-- cas tributarias: como las sustantivas; las "acceso-- rias de la relación sustantiva principal"; las de "carácter formal o administrativo"; las de "Dere-- cho procesal tributario"; y las de "Derecho penal tributario".

Por último, el Profesor FERREIRO, en su importante Curso de Derecho financiero español, de 1975, se refiere a la devolución de ingresos indebidos dentro - del epígrafe: "La relación jurídico-tributaria", escribiendo que "la obligación de devolver los ingresos indebidos que pesa sobre la Administración ha de diferenciarse claramente tanto de la obligación tributaria como de las obligaciones accesorias a ella... que responden a la finalidad general de lograr un ingreso para el Estado y de asegurar y facilitar su realización (25).

#### IV. LAS OBRAS GENERALES QUE TRATAN SOBRE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS INDEBIDOS.

Incluimos en este apartado aquellas obras generales de Derecho financiero y tributario (26), que - consideramos que reúnen las siguientes características:

la Se refieren, no a la devolución de impues-

---

(25) Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho financiero español (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975) 388. 390.

(26) Teniendo en cuenta que dentro del sistema de una misma obra general, existen varias referencias y exposiciones sobre la materia de devolución de - impuestos, hechas desde distintas posiciones y - - perspectivas, v.gr. las obras de SAINZ DE BUJANDA y DE LA GARZA, no es de extrañar que una misma - - obra general resulte incluida en un apartado y a - la vez en otro. Sin embargo, en cada uno de ellos quedan expuestos los textos y las razones que motivan, a nuestro pensar, la correspondiente clasificación.

tos en general, sino a un aspecto parcial de ésta: la devolución de impuestos indebidos.

2ª Sitúan estas obras la devolución de impuestos indebidos, dentro de otras partes del sistema de Derecho tributario, que no son los aspectos conceptuales y clases de la relación jurídica tributaria y de la obligación tributaria; sino otros diversos, v.gr. la revisión de los actos tributarios y el pago tributario.

Por ello, hemos creído útil y claro dividir la exposición de la literatura en la que concurren las citadas características, según sitúe la materia en torno a la revisión de los actos tributarios o al pago tributario.

#### A) DESDE LA PERSPECTIVA DE LA REVISION DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS.

Agrupamos aquí aquellas obras generales de Derecho financiero y tributario que, refiriéndose solamente a la devolución de impuestos indebidos, sitúan la exposición de esta materia o su simple mención, dentro de lo que pudiéramos llamar, por emplear una noción amplia y frecuentemente utilizada en nuestro país: la revisión de los actos tributarios. Y, consiguientemente, tratan dichas obras la materia indicada, desde la perspectiva de los procedimientos revisores tributarios, primordialmente.

Destacamos en este grupo dos obras generales de Derecho financiero: la de SAINZ DE BUJANDA y la de -

GIULIANI FONROUGE. El Profesor español dedica el epígrafe, Devolución de ingresos indebidos, que sitúa dentro de la amplia rúbrica, La reclamación tributaria, como - una consecuencia de la revisión de los actos administrativos tributarios en vía administrativa, que implica el ejercicio de la potestad anulatoria sin el empleo de recurso. Sigue fundamentalmente la sistemática empleada - por la Ley General Tributaria, para colocar el artículo 155, que trata de la devolución de ingresos indebidos. Y divide la exposición distinguiendo: por un lado, el - procedimiento para el reconocimiento del derecho a la - devolución, en vía de resolución y en vía de gestión; y por otro, el procedimiento para realizar la devolución de la suma ingresada. Contiene una notable serie de - - ideas de carácter doctrinal, que desarrolla, en base al precepto antes indicado, con referencia al Derecho español (27). Por su parte el Profesor argentino dedica el epígrafe, Repetición de lo pagado, que sitúa dentro de la amplia rúbrica, Contencioso tributario. Examina con detalle y amplitud la acción de repetición en el Derecho argentino como consecuencia de pagos tributarios indebidos, sus condiciones, sus elementos y requisitos -

---

(27) Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 22, 1071-1074. El epígrafe, Devolución de ingresos indebidos, está incluido en el apartado B) "Ejercicio de la potestad anulatoria sin el empleo de recurso", dentro de la división, "Régimen de revisión de los actos administrativos tributarios en vía administrativa. Y está situado entre los siguientes subapartados: nulidad de pleno derecho, - anulabilidad y rectificación de errores materiales o de hecho y de errores aritméticos.



procesales. Y aunque el contenido es primordialmente de índole procesal, hace interesantes alusiones a cuestiones de tipo sustancial, que serán objeto de mención y reflexión en los correspondientes lugares de este trabajo (28). Resulta explicable esta perspectiva desde la que es considerada la devolución de impuestos indebidos, por cuanto el impuesto inicial y presuntivamente debido, es convertido en indebido por virtud de la revisión de los actos tributarios.

Deben de mencionarse también en este grupo - las obras generales de BARBOSA NOGUEIRA; Jean-Marie AUBY y Robert DUCOS-ADER; y DE USERA (Legislación...). El Profesor brasileño, en su Direito financiero. (Curso Di-

(28) Vid. GIULIANI FONROUGE, C.M.: Derecho financiero, II (2ª ed. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1970) 839-869. El epígrafe, Repetición de lo pagado, está incluido en el Capítulo II, "Acciones y recursos", dentro del Título V. "Contencioso tributario". Y está situado entre los apartados siguientes: el principio "solve et repete"; recursos contra la determinación de la obligación tributaria; recursos en materia de sanciones; situaciones particulares; el amparo como un medio especial de protección; ejecución fiscal; y recursos ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Vid. También TROTABAS, L. y COTTERET, J.M.: - Droit Fiscal (Paris, Dalloz, 1973) 322. 308 s. Estos autores no dedican epígrafe propio a la devolución de impuestos indebidos, ni por tanto, hacen un tratamiento general de la cuestión. Se limitan a hacer una leve alusión a la restitución de cuotas indebidamente liquidadas por diversas causas - (pág. 322) y a la restitución de tributos y sanciones como una finalidad de las reclamaciones de los contribuyentes (pág. 308 s.). Y todo esto lo sitúan dentro del Capítulo IV. El contencioso fiscal.

reito tributário), dedica el epígrafe, La acción de repetición de lo indebido, que sitúa dentro de la división, El proceso judicial tributario (29). En la obra francesa Derecho financiero. Derecho fiscal, Jean-Marie AUBY y Robert DUCOS-ADER dedican el epígrafe La demanda de restitución por lo percibido en exceso, y lo sitúan dentro de la amplia rúbrica, La impugnación del impuesto (30). Y por último DE USERA (31), destina el epígrafe

- (29) Vid. BARBOSA NOGUEIRA, R.: Direito financeiro. "Curso de Direito tributário" (3ª ed. São Paulo, - Ed. José Bushatsky, 1971) 236 s. El Capítulo III, El proceso judicial tributario, está integrado en la parte que el autor denomina "Derecho tributario formal", donde trata de la organización administrativa tributaria y del proceso administrativo tributario. BARBOSA NOGUEIRA, en el epígrafe La acción de repetición de lo indebido, después de una pequeña introducción doctrinal, se refiere al artículo 165 del Código tributario nacional, regulador del derecho de restitución del impuesto.
- (30) Vid. AUBY, J-M. y DUCOS-ADER, R.: Droit public. Droit financier. Droit fiscal (3ª ed. Paris, Sirey, 1969) 62. La Sección IV, La impugnación del impuesto, que sitúan dentro de "La teoría general del impuesto", la desarrollan con las impugnaciones del establecimiento y del pago del impuesto. Y dentro de esta última exponen la oposición al pago y la demanda de restitución por lo percibido en exceso. Los autores hacen una ligera exposición de la misma, que, evidentemente, por el carácter escolar del libro, no constituye un tratamiento general de la cuestión.
- (31) Vid. DE USERA, G.: Legislación de Hacienda española (Madrid, Ed. Aguilar, 1959) 423 s. Este autor agrupa la "Devolución de ingresos indebidos" con el "Recurso de queja", el "Recurso de nulidad" y la "Condonación de multas", bajo el epígrafe "Re

fe, Devolución de ingresos indebidos, y los sitúa dentro de la amplia división, Procedimiento económico-administrativo (32).

\_\_\_\_\_  
cursos y procedimientos especiales", y todo ello dentro de la amplia división: Procedimiento económico-administrativo. DE USERA se limita a reproducir el artículo 118 del Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, de 1924, por lo que hemos de destacar únicamente dos cosas: la consideración de "procedimiento especial"; y la conexión con las reclamaciones económico-administrativas. Lo que justifica la clasificación de esta obra en este apartado correspondiente a las de Derecho financiero y tributario. En su parte "Preliminar", escribe que no es un Tratado de Derecho financiero, pero sí que trata de exponer el derecho positivo del Derecho financiero español. Nosotros consideramos que es una obra general y no un comentario de legislación porque, como se deduce del Índice, posee un sistema basado en nociones doctrinales.

- (32) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. y otros: - Temas de Derecho financiero español (Madrid, Inspección General del Ministerio de Hacienda, 1963)-645-649. Esta obra dedica el epígrafe Ingresos indebidos: reconocimiento y devolución, el cual sitúa en el Tema 64: "Otras revisiones administrativas y la jurisdiccional", a continuación de los Temas 59 al 63: El procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. Y todo ello queda colocado dentro de la rúbrica sistemática: "Derecho financiero formal", que expone con posterioridad al Derecho financiero material. Destacamos por tanto dos cosas en esta obra: la conexión con las reclamaciones económico-administrativas; y la consideración sistemática de materia jurídica formal. Consideramos que se trata de una obra general porque, aún siendo una obra colectiva, se refiere al conjunto habitual de los temas de la disciplina, ordenándolos en un "Índice sistemático" atribuible a la Inspección General del Ministerio de Hacienda,

## B) DESDE LA PERSPECTIVA DEL PAGO TRIBUTARIO.

Está constituida esta división por aquellas - obras generales de Derecho financiero y tributario que se ocupan, al igual que las de la división anterior, no de la devolución de impuestos, concebida y expuesta como una institución jurídica unitaria, sino de un aspecto parcial de ella: la devolución de impuestos indebidos. Se caracterizan estas obras porque sitúan la exposición de esta materia, dentro de la amplia noción del pago tributario. Creemos que este criterio sistemático se debe a la sencilla idea de que la existencia de la - devolución del impuesto, requiere forzosamente la pree--xistencia del pago tributario, es decir, el cumplimiento normal de la obligación tributaria. Ahora bien, el - pago tributario se puede considerar desde dos aspectos: el sustancial y el formal, los cuales nos dan, respecti--vamente, las nociones de extinción de la obligación tri--butaria y de recaudación. SAINZ DE BUJANDA deja claro - que el pago "queda anclado, a la vez, en el Derecho tri--butario sustantivo, por ser un modo de extinción de la obligación tributaria, y en el Derecho tributario for--mal, en cuanto que su realización se produce a través - de unos procedimientos administrativos de cobro" (33), - esto es, los procedimientos recaudatorios. Y esta es - justamente la distinción que adoptamos para exponer la

---

y no a la colectividad de los autores de cada tema.

(33) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 22 - 982.

literatura encuadrada en este grupo. Todas las obras generales que mencionamos se refieren al pago tributario indebido y su devolución. Sin embargo la mayoría lo tratan sistemáticamente desde el aspecto sustancial, es decir, bajo el epígrafe de la extinción de la obligación tributaria mediante el pago; y alguna otra lo hace sistemáticamente desde el aspecto formal, o sea, bajo el título de la recaudación.

Dentro de la posición del Derecho tributario sustantivo, señalamos una obra que podemos llamar clásica, dos de autores hispanoamericanos, dos de autores brasileños y dos de autores españoles. El Profesor PUGLIESE en su Instituciones de Derecho financiero (Derecho tributario), primera edición española de 1939, se ocupa del pago tributario erróneo que genera el derecho de reembolso de lo indebido, dentro de la parte titulada "Cumplimiento, ejecución y extinción de la obligación tributaria" (34). BIELSA en su Derecho fiscal, dedica el epígrafe, El pago indebido y la repetición de -

(34) Cfr. PUGLIESE, M.: Instituciones de Derecho financiero. Derecho tributario (1ª ed. española, México, Fondo de Cultura Económica, 1939) 257 s. - La cuarta parte del libro, titulada "Cumplimiento, ejecución y extinción de la obligación tributaria", contiene una Sección, la primera, denominada "Pago y condonación", que se desarrolla en cinco apartados: el primero de carácter introductorio; el segundo relativo al pago; el tercero sobre los medios de extinción; el cuarto referente al sujeto del pago; y el quinto, que es el que constituye el objeto de nuestra atención, dedicado al pago tributario indebido y su reembolso.

lo pagado, a continuación del apartado correspondiente a la extinción de la obligación fiscal (35). Y el otro autor hispanoamericano, DE LA GARZA, en su obra Derecho financiero mexicano, utiliza en un apartado el título - de El pago de lo indebido, dentro del Capítulo destinado a La extinción de la obligación tributaria (36). Por su parte BALEEIRO, en su Derecho tributario brasileño, - utiliza la expresión de Pago indebido para titular una Sección perteneciente al Capítulo dedicado a la Extin--  
ción del crédito tributario (37). El otro autor brasile

(35) Cfr. BIELSA, R.: Derecho fiscal, III, pertene--  
ciente al "Compendio de Derecho público: constitu--  
cional, administrativo y fiscal" (Buenos Aires, Ed.  
Depalma, 1952) 96-106. El autor argentino dedica -  
el Capítulo III a "La obligación fiscal", que está  
compuesto de cuatro grandes temas o apartados: 1.-  
Elementos constitutivos. 2. Determinación y cumpli--  
miento de la obligación fiscal. 3. Extinción de la  
obligación. Y 4. El pago indebido y la repetición  
de lo pagado. Esto da idea de que BIELSA destina -  
un amplio espacio a nuestra materia, si bien los -  
aspectos formales sobre el ordenamiento argentino  
ocupan una buena parte.

(36) Cfr. DE LA GARZA, S.F.: o.c., nota nº 24, - -  
592-596. El pago tributario indebido es situado -  
por el autor mejicano dentro del pago, medio extin--  
tivo de la obligación tributaria. Dedicar al tema -  
cierta amplitud; se ocupa tanto de los aspectos -  
sustanciales como de los formales; sigue doctrinal--  
mente a JARACH; y expone y comenta las normas co--  
rrespondientes del Código Fiscal de la Federación,  
de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley  
Orgánica de la Tesorería de la Federación.

(37) Cfr. BALEEIRO, A.: Diréito tributário brasi--  
leiro (2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1970)-  
493-506. El Título III denominado "Crédito tributa

ño MARTINS, en la obra Normas gerais de Direito tributário, maneja la misma sistemática que su anterior compatriota, sin duda por la influencia que ejerce sobre ellos el sistema del Código tributario nacional de Brasil (38). En nuestro país ROSSY, en su obra Instituciones de Derecho financiero, destina un epígrafe: Ingresos y pagos indebidos, y lo sitúa a seguido de la Extinción de la obligación tributaria (39). Y por último, el otro autor patrio, CARRETERO, en su obra de Derecho financiero rotula un apartado con la expresión: El pago tributario indebido, que coloca dentro del Capítulo re-

rio", comprende el Capítulo IV: "Extinción del crédito tributario", dentro del que dedica la Sección III al estudio y exposición del pago indebido. Lo hace con cierta extensión, comentando con profundidad esta materia, regulada en el Código tributario nacional brasileño.

- (38) Cfr. MARTINS, C.: Normas gerais de Direito tributário (2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, - 1969) 151-153. Por su contenido y sistema se trata de una obra general, y no de un estudio monográfico, como podría pensarse al reparar en su denominación. El Título III, rotulado con la expresión: - "Crédito tributario", comprende el Capítulo 4: "Extinción del crédito tributario", destinando dentro de este último un pequeño epígrafe al "pago indebido". Hace una breve exposición, en la que predomina la transcripción de los preceptos correspondientes del Código tributario nacional brasileño.

- (39) Cfr. ROSSY, H.: Instituciones de Derecho financiero (Barcelona, lib. Bosch, 1959) 534-538. La Parte Cuarta del libro, titulada "Relación jurídica tributaria", contiene el tema o capítulo XXIII, denominado "Ingresos y pagos indebidos". Es de destacar la diferencia que propone entre la noción de ingreso indebido y la de pago indebido.

lativo al nacimiento, modificación y extinción de la relación tributaria (40).

Dentro de la posición del Derecho tributario formal, es decir, dentro del esquema de la recaudación tributaria, señalamos dos obras generales que se ocupan de la devolución de impuestos indebidos. El Manual de Derecho fiscal, de PERULLES, en el que se dedica a esta materia el epígrafe: El pago indebido de la deuda tributaria, perteneciente al Capítulo de Recaudación (41). Y una obra reciente de Giuseppe PELLINGRA, L'imposizione tributaria, en la que figuran I rimborsi de pagos indebidos, los cuales sitúa dentro de la recaudación (42).

(40) Cfr. CARRETERO PEREZ, A.: Derecho financiero (Madrid, Ed. Santillana, 1968) 479-482. El Título IV del libro: "El Derecho tributario", contiene el Capítulo VIII titulado "Nacimiento, modificación y extinción de la relación tributaria", dentro del que coloca el apartado VII con la denominación: "El pago tributario indebido".

(41) Cfr. PERULLES BASSAS, J.J.: Manual de Derecho fiscal "Parte General" (Barcelona, Lib. Bosch, - - 1961) 435-439. En la "Parte General" y en el Título Segundo: "La relación jurídico-tributaria" coloca la Sección 2ª: "Normas de procedimiento". Dentro de esta última dedica el Capítulo II a "Recaudación" con tres apartados: I. Recaudación en período voluntario; II. Recaudación en período ejecutivo; y III. El pago indebido de la deuda tributaria. Y este último apartado lo desarrolla con dos epígrafes: A. La rectificación del acto de determinación del impuesto; y B. Devolución del pago indebido. Sistemáticamente considera esta materia desde el aspecto formal solamente.

(42) Cfr. PELLINGRA, G.: L'imposizione tributaria, IV (Milano, Ed. Giuffrè, 1975) 31-34. Se trata de



## V. LOS DEMAS TRABAJOS DE CARACTER DIRECTO Y PRINCIPAL.

Vista la exposición de la devolución de impuestos en la literatura de las obras generales de Derecho financiero y tributario, corresponde ahora, de acuerdo con lo que hemos establecido en el plan expositivo de la parte introductiva, ocuparnos del tema en los demás trabajos, constituídos fundamentalmente por obras monográficas amplias y artículos de revista. Pero con arreglo a lo señalado en este epígrafe, agrupamos aquí solamente aquellos trabajos que frontal y directamente abordan la materia de la devolución de impuestos, los cuales distinguimos, según lo apuntado anteriormente, de aquellos que tratan el tema de una forma indirecta y secundaria con ocasión del estudio de otras materias distintas, aunque conexas, con la que constituye el objeto de nuestra atención en este trabajo. Distinguiremos entre los trabajos propios de este apartado: por un lado, los consistentes en obras monográficas amplias; y por otro, los que están constituídos por artículos de revista.

### A) OBRAS MONOGRAFICAS AMPLIAS.

Señalamos aquí, las escasas monografías ex---

---

una obra general, con un título fuera de lo habitual, que está compuesta de cuatro volúmenes: I. - Parte General; II. Los impuestos directos; III. - Los impuestos indirectos; y IV. La recaudación de los impuestos sobre las rentas.

tranjeras que conocemos, las cuales hacen, obviamente, referencia a sus respectivas legislaciones (43). Dos son de lo que pudiéramos llamar la primera época. Por una parte la de Gerhard LASSAR, Der Erstattungsanspruch im verwaltungs und Finanzrecht (44), que, como su titulación indica, se refiere a los derechos de restitución en el Derecho financiero y tributario, recogiendo el estudio de los preceptos de la recién publicada entonces, Ordenanza tributaria alemana. Investiga profundamente sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo, poniendo de manifiesto por vez primera, la gran necesidad de una normativa unitaria de dicha materia. Constituye una monografía fundamental sobre la que han realizado sus estudios los autores de obras generales, como HENSEL, BLUMENSTEIN, A.D. GIANNINI, entre otros. Por otra parte, y dentro de esta primera época, tenemos la de ZWAHLEN, La restitution de l'impôt payé à tort (45), que también ha

---

(43) No incluimos aquí, en este apartado la monografía española de HERNANDO COLET, Devolución de ingresos, por entender que su lugar adecuado corresponde al de la literatura sobre devolución de impuestos desde la perspectiva del Derecho presupuestario, de la que nos habremos de ocupar más adelante. Vid. HERNANDO COLET, G.: Devolución de ingresos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1967).

(44) Vid. LASSAR, G.: Der Erstattungsanspruch im verwaltungs und Finanzrecht (Berlín, 1921).

(45) Vid. ZWAHLEN: La restitution de l'impôt payé à tort, Recueil de travaux publiés à l'occasion de la 80e. assemblée générale de la Société Suisse des Juristes, 1946, 281 ss.

sido tomada en cuenta, entre otros, por BLUMENSTEIN en su citada obra general.

Otras tres monografías son, en cambio, de lo que pudiéramos llamar la segunda época. Por una parte - tenemos la italiana de POTITO, La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (46), que es una edición provisional, anterior a la reciente reforma tributaria italiana. Por otra parte, la ecuatoriana de MADERA GRIJALVA, Estudios de Derecho tributario. La relación tributaria y la de pago indebido (47), en la que, además - de notables consideraciones de carácter dogmático, se - contiene el estudio de los preceptos correspondientes - del Código Fiscal de la República del Ecuador. Y por último, otra monografía italiana: Il rimborso dell'imposta, de 1975, de TESAURO, la cual constituye un completo estudio de la legislación nacional sobre dicho punto, tanto del aspecto sustancial como del formal, que - conecta en todo momento con el bloque de la doctrina - tributaria de dicho país (48).

Los trabajos monográficos que anteceden se refieren, tanto por lo que indican sus títulos como por lo que se desprende de su contenido, casi por entero, a

---

(46) Vid. POTITO, E.: La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Car-tevalori-Ercolano, 1970).

(47) Vid. MADERA GRIJALVA, E.: Estudios de Derecho tributario. La relación tributaria y la de pago - indebido (Quito-Ecuador, 1971).

(48) Vid. TESAURO, F.: Il rimborso dell'imposta - (Torino, UTET, 1975).

la especie de la devolución de impuestos más frecuente, por ello más normatizada, y en consecuencia más conocida: la devolución de impuestos indebidos. Sin embargo, examinándolas en profundidad, revelan, por un lado, la existencia, de la respectivas legislaciones positivas, de otras especies devolutivas de impuestos, que tratan de diferenciar de la devolución de impuestos indebidos. Y por otro lado, dichas monografías contienen también una gran riqueza de ideas, que estimamos puedan llegar a permitir el intento de construir una teoría general de la devolución de impuestos, porque esta categoría conceptual posibilite una formulación genérica y unitaria.

#### B) ARTICULOS DE REVISTA.

Por lo que se refiere a los artículos de revista, consideramos que únicamente hemos de señalar aquí aquellos que reúnan las siguientes características:

1ª Que estén concebidos y realizados desde la perspectiva del Derecho tributario.

2ª Que la referencia a la devolución de impuestos sea hecha de una forma principal y directa en el sentido antes determinado, es decir, como distinta de la forma secundaria e indirecta.

3ª Que se refieran a la legislación española.

Las dos primeras características vienen impuestas por la sistemática establecida en el plan expositivo de este Capítulo. Por esta razón, algunos traba-

jos los incluiremos dentro de otras perspectivas, por -  
estimar que constituyen su lugar adecuado (49). Y la úl-  
tima característica nos parece que es exigida por la ne-  
cesidad de establecer unos límites racionales en esta -  
investigación. Efectivamente: por un lado, la gran mayo-  
ría de los trabajos extranjeros de este tipo posee un -  
contenido que no es genérico ni unitario de la devolu-  
ción de impuestos, sino que se refieren a aspectos muy  
concretos de cada legislación nacional v.gr. comenta-  
rios de preceptos, sentencias y resoluciones; la cues-  
tión en determinados impuestos singulares o en alguna -  
fase procedimental, etc., por lo que estimamos que no -  
son aprovechables en este trabajo, ya que tienen un con-  
tenido fundamentalmente pragmático, careciendo de valor  
teórico y genérico. Y por otro lado se justifica la li-  
mitación a la exposición y clasificación de los traba-  
jos patrios, porque la legislación española es la que -  
debe de constituir, naturalmente, el objeto primordial  
de atención, sin perjuicio de las grandes líneas legis-  
lativas extranjeras, que serán objeto de exposición y -  
estudio en otros lugares.

Nos parece que cumplen estas tres condiciones,

---

(49) Constituyen un ejemplo los siguientes artícu-  
los que consideramos incluibles en la literatura -  
presupuestaria: Vid. SALVADOR BULLON, H. y P.: El  
cuasi contrato de pago de lo indebido en Derecho -  
administrativo, en "Revista de Derecho Privado" nº  
414 (septiembre, 1951) 697-708. Vid. MENDEZ DE VI-  
GO, L. y ORTIZ ARCE, D.: Voz Devolución de ingre-  
sos indebidos, En "Enciclopedia Jurídica Española",  
Tomo XII (Barcelona, Ed. Fco. Seix, s.f.) 152-155.

cuatro artículos de revista. El primero en el tiempo es el firmado por Pablo e Hilario SALVADOR BULLON, en 1951, con el título, La devolución de ingresos indebidos por el Impuesto de Derechos Reales (50). Se caracteriza por que limita la cuestión a un impuesto concreto y dentro de él, al aspecto sustantivo, no ocupándose de los aspectos formales o procedimentales. El segundo trabajo es el redactado por la Profesora PRAENA REQUENA, en 1972, rotulado Los expedientes de devolución de ingresos indebidos (51). Se caracteriza por ser un trabajo doctrinal y riguroso, que forma parte de un número monográfico de revista, preparado y presentado por el Prof. SAINZ DE BUJANDA (52), dedicado a la "Justicia administrativa tributaria", es decir, referida al ámbito del tributo. Por ello constituye el citado artículo un trabajo predominantemente procedimental y en este sentido la palabra "expedientes", integrante del título, es significativa. Del tercer artículo es autor el Interventor de Hacienda MARTINEZ SERRATE, que lo publicó también en 1972 con la denominación de Devoluciones de ingresos -

---

(50) IDEM, La devolución de ingresos indebidos por el Impuesto de Derechos reales, en "Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, nº 282 (noviembre, - 1951) 841-854.

(51) Vid. PRAENA REQUENA, A.: Los expedientes de devolución de ingresos indebidos, en "Hacienda Pública Española", nº 16 (1972) 265-281.

(52) Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: Presentación del volumen "La justicia administrativa tributaria", incorporado a "Hacienda y Derecho", VI (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973) 399-418.

indebidos (53). Es un trabajo de mucho interés y contiene valiosas ideas. Se caracteriza porque nos parece que hace el estudio del tema, tanto desde la perspectiva - del Derecho tributario como desde la del Derecho presupuestario, constituyendo un estudio de Derecho positivo y de carácter procedimental, primordialmente. Por último, el cuarto trabajo, de NOVOA RIVAS, publicado en - - 1973, con el título de Incidencias del enriquecimiento injusto en el Derecho tributario (54), se caracteriza - por encuadrar la devolución de impuestos indebidos en - el marco del enriquecimiento injusto (55). La mitad - - aproximadamente de su extensión se dedica a los aspectos del procedimiento. Y si, por un lado, entendemos - que utiliza una valiosa y seleccionada bibliografía española; por otro, creemos que existe cierta indetermina

---

(53) Vid. MARTINEZ SERRATE, R.: Devoluciones de ingresos indebidos, en "Crónica Tributaria", nº 2, (1972) 47-58.

(54) Vid. NOVOA RIVAS, A.: Incidencias del enriquecimiento injusto en el Derecho tributario, en "Revista de Derecho Privado" (noviembre, 1973) - - 925-930.

(55) Vid. por lo que se refiere al Derecho civil, - NUÑEZ LAGOS, R.: El enriquecimiento sin causa en el Derecho español (Madrid, Ed. Reus, 1934). Vid. - por lo que se refiere al Derecho administrativo, - DE JANER Y DURAN, E.: El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas (Madrid, - Instituto de Estudios de Administración Local, - - 1955), en cuya monografía se hace alusión a la devolución de impuestos indebidos, 140-144; y Vid. - también BAYLE, G.: L'enrichissement sans cause en Droit administratif (Paris Lib. Générale de Droit et de Jurisprudence, 1973).

ción en la expresión de "Incidencias", que utiliza en el título del trabajo.

Estos trabajos mencionados, tanto por su titulación como por su contenido, se refieren al aspecto parcial más frecuente, y por ello más rico en normas y, en consecuencia, más estudiado y elaborado de la devolución de impuestos: la devolución de impuestos indebidos (56). Hemos de destacar también que desde el artículo del año 1951, circunscrito al fenómeno devolutivo en un impuesto concreto, han transcurrido dos decenios sin producción bibliográfica en los trabajos de la naturaleza de este apartado. Es recientemente, precisamente en la década que corremos, cuando los autores se han dedicado a esta materia con alguna atención. Pensamos que el hecho puede encontrar su explicación en la fuerte y general expansión, manifestada en la abundancia de trabajos de todo tipo y calibre, que el Derecho financiero y tributario está produciendo, no solo en nuestro país, donde se advierte el fenómeno con una especial intensidad, sino también en los demás países. Esta potencia expansiva creemos que se debe al perfeccionamiento del ordenamiento tributario, provocado en no pequeña medida -

---

(56) Por no referirse a la devolución de impuestos indebidos, sino a la devolución por la Administración financiera de los recargos de apremio y de prórroga, en los supuestos de anulación, total o parcial, del acto liquidatorio que desembocó en un procedimiento de apremio, no incluimos aquí, dentro de este apartado, el trabajo de GONZÁLEZ SANTA CANA, E.: Devoluciones de recargos de apremio y prórroga, en "Crónica Tributaria", nº 6 (1972) 101-107.



por la calidad de la doctrina.

#### VI. LOS DEMAS TRABAJOS DE CARACTER INDIRECTO Y SECUNDARIO.

Recogemos dentro de este epígrafe, tal como - hemos indicado más arriba, la literatura consistente en obras monográficas y artículos de revista, que se refieren a la devolución de impuestos, no de una forma directa y principal sino de una manera indirecta y secunda--ria, es decir, a través y por medio de otras materias - distintas a la cuestión que nos ocupa, como por ejemplo: la relativa a los procedimientos tributarios de revi--sión; la correspondiente al elenco de las llamadas ga--rantías legales del contribuyente; y la referente a de--terminados tributos singulares o grupos de ellos. Por - ello, tratando de ordenar de algún modo este tipo de literatura, la hemos clasificado según las distintas perspectivas adoptadas por los autores:

- Los procedimientos tributarios de revisión.
- Las garantías del contribuyente.
- Los tributos singulares.

La producción bibliográfica seleccionada y relativa al tipo de literatura epigrafiado, se caracteriza, en las tres divisiones establecidas, porque se re--fiere, casi totalmente, no a la devolución de impuestos en sentido genérico y unitario, sino a su aspecto par--cial más corriente y conocido: la devolución de impuestos indebidos. Y decimos que casi totalmente, porque -

existe en las obras citadas una excepción. Nos referimos a la de FABREGAS DEL PILAR, quien, bajo la amplia rúbrica de Devoluciones de ingresos, intenta formular un concepto de la devolución desde una perspectiva presupuestaria, y menciona un repertorio de sus clases, si bien no las desarrolla, sino que simplemente las enuncia (57).

A) DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PROCEDIMIENTOS  
TRIBUTARIOS DE REVISION.

Hemos seleccionado dentro de la materia que podemos denominar, Procedimientos tributarios de revisión, tres trabajos españoles y una notable monografía belga.

Por lo que se refiere a los primeros, dos son monografías y el otro es un trabajo que podemos considerar artículo puesto que constituye un tema incorporado a una obra colectiva. La monografía de 1943, Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (58), de la que es autor FABREGAS DEL PILAR, y que subtitula "Derecho procesal contencioso de las Haciendas públicas (Estado, Provincia y Municipio)", dedica un capítulo a la Devolución de ingresos, la cual sitúa dentro de las reclamaciones económico-administrativas aún

---

(57) Cfr. FABREGAS DEL PILAR Y DIAZ DE CEVALLOS, J. M.: Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (Madrid, Inst. Ed. Reus, 1943) 383.

(58) Ibídem, 383-390.

reconociendo que constituye una institución ajena a las mismas (59). La otra monografía es de 1967, Manual de procedimientos tributarios (60), de la que son autores N. CARRAL LARRAURI y J. ARIAS VELASCO, los cuales establecen el epígrafe, Procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que sitúan dentro de los llamados procedimientos especiales de revisión de actos en vía administrativa, siguiendo la sistemática de la Ley General Tributaria, que, sin embargo, critican con argumentos que en general nos parecen válidos (61). Como su ro

(59) Dos monografías conectan también la devolución de impuestos indebidos con las reclamaciones económico-administrativas. La titulada Lo económico-administrativo: historia y ámbito, de SERRERA CONTRERAS, y los Principios de Derecho procesal tributario, del Prof. FENECH. En la primera se dedican algunos epígrafes a las Devoluciones de ingresos indebidos, desde el doble punto de vista de la historia normativa de lo económico-administrativo y del ámbito del mismo. Cfr. SERRERA CONTRERAS, P.L.: Lo económico-administrativo: historia y ámbito (Sevilla, Inst. "García Oviedo", 1966) 42. 79. 164. En la segunda monografía, sin embargo, no se destinan epígrafes a la cuestión, pero se alude a ella en el texto con ocasión de la exposición de los efectos del "Procedimiento y proceso tributario de declaración típico o interno (económico-administrativo)", Cfr. FENECH, M.: Principios de Derecho procesal tributario, III (Barcelona, Lib. Bosch, 1951) 146-150.

(60) Vid. CARRAL LARRAURI, N. y ARIAS VELASCO, J.: Manual de procedimientos tributarios (Madrid, Ed. Santillana, 1967) 375-377.

(61) La monografía jurisprudencial de ROMANI BIESCAS, titulada Procedimiento económico administrativo y otros medios de revisión, que sigue la sis-

tulación indica, se caracteriza la exposición que se hace de la devolución de impuestos indebidos, por su contenido procedimental. Por último MENDOZA OLIVAN en un trabajo de 1963 (62), dedica un epígrafe a los Ingresos indebidos: reconocimiento y devolución, a continuación del apartado relativo a las Demás revisiones en vía administrativa en materia tributaria y precediendo inmediatamente al epígrafe "Recurso contencioso-administrativo en el ámbito tributario". Se caracteriza por considerar primordialmente la perspectiva formal de la devolución de impuestos indebidos, con referencia al Derecho español anterior a la Ley General Tributaria.

Por lo que se refiere a la monografía belga - de 1958, titulada Procédure fiscale contentieuse (63), - es dividida por sus autores, Marcel FEYE y Charles CAR-

temática del Reglamento procesal de 1959, sitúa la devolución de ingresos indebidos en un Apéndice - que denomina Otros medios de revisión, si bien el autor afirma que dicha figura no es tal medio de revisión. Cfr. ROMANI BIESCAS, A.: Procedimiento económico-administrativo y otros medios de revisión, "Años 1967 a 1970" (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974) perteneciente a la colección "Cuadernos de Jurisprudencia tributaria", 377s.

- (62) Vid. MENDOZA OLIVAN, V.: Tema 64: Otras revisiones administrativas y la jurisdiccional, incorporado a la obra colectiva "Temas de Derecho financiero español" (Madrid, Inspección General del Ministerio de Hacienda, 1963) 645-649.
- (63) Vid. FEYE, M. y CARDYN, Ch.: Procédure fiscale contentieuse (2ª ed., Bruselas, Ed. Emile Bruylant, 1958) 439-444.

DYN, en cuatro libros: uno denominado "Reclamaciones y recursos", otro "Recaudación y ejecución", otro "De la prescripción" y el cuarto Repetición de lo indebido. En esta última parte se ocupan de la restitución de lo indebido en materia fiscal y su procedimiento, con relación al Derecho positivo belga.

B) DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS GARANTIAS JURIDICAS DEL CONTRIBUYENTE.

Incluimos en este epígrafe aquellos trabajos en los que la devolución de impuestos resulta situada, dentro de la amplia rúbrica que podemos denominar: Garantías del contribuyente. Hemos seleccionado dos trabajos nacionales recientes: una monografía y un artículo. Ambos coinciden en situar la Devolución de ingresos indebidos dentro del repertorio de lo que denominan las garantías del contribuyente (64). Sin embargo, después de esta coincidencia se separan por cuanto cada uno matiza su respectiva posición. Así, GONZALEZ PAEZ en su valiosa monografía, coloca la institución bajo el epígrafe, Recursos y garantías especiales en el procedimiento de gestión liquidatoria (65), y ROMANI BIESCAS -

(64) SERRERA CONTRERAS emplea las expresiones garantías de los particulares y garantías del procedimiento, dentro de las cuales incluye, entre otras cuestiones, las Devoluciones de ingresos indebidos. Cfr. SERRERA CONTRERAS, P.L.: o.c., nota nº 59, 39. 42. 79.

(65) Vid. GONZALEZ PAEZ, E.: Recursos y garantías del contribuyente (2ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975) XII. 71-77.

en su artículo, la enmarca dentro de las garantías específicas y posteriores a la extinción de la deuda tributaria (66).

C) DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS TRIBUTOS EN PARTICULAR.

Incluimos en este epígrafe aquella literatura nacional, en la que la devolución de impuestos resulta tratada dentro de la exposición de determinados tributos singulares o agrupación de éstos. Aún reconociendo que la institución que nos ocupa, tal como aparece configurada en nuestro Derecho, constituye una materia general y común a todos los tributos, y por tanto carece de especialidades para la gran mayoría de ellos (67), -

---

(66) Vid. ROMANI BIESCAS, A.: La eficacia de las garantías legales del contribuyente, trabajo perteneciente a la obra colectiva "Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Ciclo de Derecho Público" (Alicante, Instituto de Estudios Alicantinos, 1973) 41 s.

(67) El régimen jurídico de determinados tributos contiene ciertas normas relativas a la devolución de impuestos indebidos. Por lo que se refiere a la devolución de tributos estatales, hemos de citar entre otros las normas correspondientes: a los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos documentados; a las Tasas fiscales; Cuota por beneficios del Impuesto Industrial; e Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal. Y por lo que se refiere a la devolución de tributos locales, nos remitimos a los artículos 248 al 253, ambos inclusive, del Reglamento de Haciendas Locales.

creemos que se trata en los trabajos sobre los tributos singulares, con el fin de ofrecer un panorama completo de las cuestiones que afectan a cada parcela tributaria individualizada.

Hemos seleccionado para este apartado cinco - valiosas monografías españolas: el Tratado de la Contribución de Utilidades, de 1945, del que son autores R.M. ROCA SASTRE y J. MUNCUNILL PALET (68); la Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, de 1949, del Prof. ALBIÑANA, obra básica y cimera aún hoy día, la cual, a pesar de su fecha, sigue conservando un estimable valor y utilidad (69); el Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, también de 1949, escrito por DE USERA (70); el monumental, impor--

---

(68) Vid. ROCA SASTRE, R.M. y MUNCUNILL PALET, J.: Tratado de la Contribución de Utilidades (Barcelona, Ed. Ruiz Romero, 1945) 306-317. Exponen, con un criterio alfabético de voces relativas a la Contribución de Utilidades, la que titula, Devolución de cantidades indebidamente ingresadas en el Tesoro.

(69) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes (Madrid, Ed. Revista de Derecho Mercantil, - - 1949) 687-692. Conecta las Devoluciones de ingresos indebidos con los medios de impugnación en la vía económico-administrativa, los cuales incluye dentro de los aspectos formales de la Contribución.

(70) Vid. DE USERA, G.: Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes (Madrid, Ed. - - Aguilar, 1949) 149-153. Conecta lo que denomina La devolución del ingreso excesivo con el proceso recaudatorio, que incluye dentro del Título III, "El Derecho formal de la relación jurídica tributaria".

tante y reciente Tratado del Impuesto sobre la renta, - de GOTA LOSADA (71); y por último, la también reciente monografía de 1973, sobre Contribución territorial urbana, de BERNAL MARTIN (72).

## VII. CONCLUSIONES.

Exponemos a continuación unas ideas-resumen, - a modo de Conclusiones del presente Capítulo, que a - nuestro juicio se deducen de la exposición y análisis - realizados sobre la literatura de Derecho tributario re- - lativa a la devolución de impuestos.

PRIMERA.- En algunas obras generales extranje- - ras de Derecho financiero y tributario muy significadas, y también en otras obras monográficas importantes, se - advierte el intento o aspiración dirigida a formular - una exposición genérica y unitaria de la devolución de impuestos en general. Se manifiesta el intento en que,-

(71) Vid. GOTA LOSADA, A.: Tratado del impuesto - sobre la renta, Tomo IV, "Deducción de los impues- - tos a cuenta, extinción de la obligación tributa- - ria y gestión del impuesto" (Madrid, Ed. de Dere- - cho Financiero, 1972) 817-825. Considera La devo- - lución de ingresos indebidos como un "procedimien- - to ejecutivo" distinto del recaudatorio, criticando su inclusión en la Ley General Tributaria como procedimiento de revisión. Y sitúa todo ello dentro de la "gestión" del impuesto.

(72) Vid. BERNAL MARTIN, S.: Contribución territo- - rial urbana (Madrid, Ed. Mapfre, 1973) 236-242. - También hemos de citar la monografía de RIVERO DE ANDREA, F.: Contribución urbana (Madrid, Ed. ICE, - 1966) 620-626.



después de hacer referencia a los distintos supuestos - de devolución que ofrece cada legislación positiva nacional, tratan los diversos autores de establecer las - líneas generales de esta institución, concebida aproximativamente como un género de diversas especies.

SEGUNDA.- En las obras de quienes conciben la realidad o fenómeno de la devolución de impuestos, como una categoría dogmática unitaria y genérica, hemos advertido:

1. La distinción en dicho fenómeno de los dos aspectos fundamentales inevitables: el - sustancial y el formal. El primero regulado por normas de relación y referido a la obligación de devolución de impuestos. El segundo regulado por normas de acción y referido al ejercicio del derecho a exigir - la devolución de impuestos y al cumplimiento de la correlativa obligación.
2. Dentro del aspecto sustancial, la consideración de la obligación de devolución de - impuestos:
  - a) Como una parte del esquema dogmático de la teoría general de la obligación tributaria, pero constituyendo una obligación autónoma de ésta, si bien próxima.
  - b) Como una parte de la categoría conceptual de la relación jurídica tributaria. Esta consideración nos parece que no -

proporciona un criterio seguro por cuanto la noción omnicomprensiva y heterogénea de dicha categoría es polémica, por insuficiente e indeterminada.

3. Dentro del aspecto formal, la consideración del derecho a exigir la devolución de impuestos, como una manifestación de la tutela jurídica o garantía legal del contribuyente.

TERCERA.- En la literatura examinada se pueden observar tres grandes grupos de devoluciones de impuestos: las de impuestos indebidos; las devoluciones por anulaciones de actos y las devoluciones por exportación.

CUARTA.- La mayor parte del contenido de la literatura citada y estudiada se refiere a la devolución de impuestos indebidos, que constituye el aspecto parcial más frecuente, y por ello más rico en normas, y en consecuencia, más estudiado y elaborado, de la devolución de impuestos en general.

QUINTA.- La devolución de impuestos indebidos es considerada en la literatura desde diversas perspectivas, poniendo cada una el acento correspondiente en un elemento de la devolución o en un aspecto destacable de ella. Hemos entendido que las distintas perspectivas o aspectos destacables son:

- La revisión de los actos tributarios.
- El pago tributario.

- Las garantías jurídicas del contribuyente.
- La correspondiente a cada tributo en particular o grupo de ellos.

SEXTA.- La revisión de los actos tributarios constituye una de las perspectivas desde la que es considerada la devolución de impuestos indebidos, por cuanto el impuesto, que es inicial y presuntivamente debido, resulta convertido en indebido por obra de la revisión. Y es que ésta constituye un elemento esencial de la obligación de devolución de impuestos indebidos.

SEPTIMA.- El pago tributario constituye otra de las perspectivas desde las que es considerada la devolución de impuestos indebidos, porque para que exista la devolución, se requiere forzosamente la preexistencia del pago tributario, es decir, el cumplimiento normal de la obligación tributaria. Y este pago tributario que inicialmente es debido, por virtud de la revisión deviene pago tributario indebido, constituyendo igualmente, por tanto, un elemento esencial de la obligación de devolución de impuestos indebidos.

OCTAVA.- Las garantías jurídicas del contribuyente son otro aspecto desde el que es contemplada la devolución de impuestos indebidos. El Estado debe de obtener de los contribuyentes solamente aquellos tributos que están previstos en la ley. Cuando esto no se hace así, el principio de legalidad exige que surja la obligación de devolver lo indebidamente percibido. De no existir la obligación de devolución quedarían conculcadas las garantías jurídicas del contribuyente. Para evi

tar esto, los ordenamientos tributarios establecidos - conforme a los principios del Estado de Derecho, prevén la existencia de la obligación de devolución de impuestos indebidos o ilegales. Esta perspectiva, si no - nos da, al igual que las anteriores, un elemento esencial de esta relación obligatoria, sí nos señala el fundamento de la misma.

### CAPITULO III

#### LA DEVOLUCION EN LA LITERATURA ADMINISTRATIVA Y PRESU- PUESTARIA

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LA OBLIGACION ESTATAL DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS: MA-  
TERIA TRATADA TANTO POR LA LITERATURA ADMINISTRATIVA  
COMO POR LA PRESUPUESTARIA.
- III. LAS OBLIGACIONES DEL ESTADO, OBJETO DE DOS DISCIPLI-  
NAS: EL DERECHO ADMINISTRATIVO Y EL DERECHO PRESU-  
PUESTARIO.
  - A) Planteamiento.
  - B) La perspectiva sustancial: objeto del Derecho ad-  
ministrativo.
  - C) La perspectiva formal: objeto del Derecho presu-  
puestario.
- IV. LA LITERATURA JURIDICA ADMINISTRATIVA.
  - A) Características comunes.
  - B) Obras generales.
  - C) Los demás trabajos.

## V. LA LITERATURA JURIDICA PRESUPUESTARIA.

- A) Trabajos generales.
- B) Trabajos específicos sobre la devolución de im---  
puestos.

## VI. CONCLUSIONES.

= = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

La rúbrica del presente Capítulo creemos que requiere una explicación en este apartado introductivo. Porque si este trabajo sobre la devolución de impuestos lo hemos situado e inscrito en la perspectiva científica del Derecho financiero, parece en principio que exige solamente la consideración de la literatura jurídica presupuestaria, la cual, juntamente con la exposición - que se ha hecho en el Capítulo anterior de la literatura tributaria, compone e integra el ámbito total de dicha disciplina. Por ello estimamos que la consideración que hacemos de la literatura jurídica administrativa, - al lado de la presupuestaria, obliga a ofrecer una justificación de su presencia en este Capítulo. A nuestro modo de ver se justifica esta presencia, por las siguientes razones:

1ª Porque la devolución de impuestos, que es concebida como una obligación administrativa o estatal, tanto por la literatura administrativa como por la presupuestaria, resulta tratada por ambas.

2ª No solamente porque el Derecho administrativo tenga mucho que ver en la génesis del Derecho financiero y porque exista una estrecha conexión interdisciplinar, sino también porque las obligaciones del Estado constituyen una materia que es objeto de estudio del Derecho administrativo y del Derecho presupuestario.

De aquí que hayamos decidido realizar la exposición de la devolución de impuestos en la literatura administrativa y presupuestaria, con arreglo a los siguientes puntos fundamentales:

- La obligación estatal de devolución de impuestos es una materia que resulta tratada por la literatura administrativa y por la presupuestaria.

- Las obligaciones del Estado constituyen el objeto de dos disciplinas: el Derecho administrativo y el Derecho presupuestario.

- La clasificación de la literatura jurídica administrativa, distinguiendo por un lado, las obras generales; y los demás trabajos, constituidos fundamentalmente por obras monográficas amplias y artículos de revista, por otro.

- La clasificación de la literatura jurídica presupuestaria, distinguiendo por un lado, los trabajos generales; y los trabajos específicos y directos sobre la devolución de impuestos, por otro.

- Las conclusiones que permitan deducir del contenido del Capítulo las ideas matrices, como medio de destacarlas y resumirlas, no solo para dar cuenta de

los resultados del proceso reflexivo que seguimos, sino también para emplearlas en sucesivos razonamientos que nos faciliten el avance investigador.

## II. LA OBLIGACION ESTATAL DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS: MATERIA TRATADA TANTO POR LA LITERATURA ADMINISTRATIVA COMO POR LA PRESUPUESTARIA.

La afirmación que contiene este epígrafe se podrá apreciar claramente a lo largo del Capítulo, especialmente en los apartados independientes que se dedican a la exposición y ordenación de la literatura administrativa y de la literatura presupuestaria.

La consideración de la devolución de impuestos por ambas clases de literatura científica, difiere notablemente de la que hace la literatura jurídica tributaria. En primer lugar porque en la literatura administrativa y presupuestaria recibe una atención muy escasa; mientras que la tributaria contiene un tratamiento más abundante. Y en segundo lugar, porque la literatura administrativa y presupuestaria no duda en concebir la devolución de impuestos como una obligación administrativa o estatal; mientras que la literatura tributaria considera y explica la institución como una relación tributaria.

Esta afinidad entre la literatura administrativa y la presupuestaria sobre la devolución de impuestos, frente a la tributaria, creemos que constituye el motivo fundamental para agrupar aquellas en un solo Ca-



pítulo, asignándoles una visión conjunta. De esta forma podemos exponer de una manera más completa y homogénea el estado de la cuestión sobre esta materia, permitiendo hacer una clasificación racional de la bibliografía que contienen la literatura administrativa y la presupuestaria, dejando constancia de sus ideas organizadoras.

III. LAS OBLIGACIONES DEL ESTADO, OBJETO DE DOS -  
DISCIPLINAS: EL DERECHO ADMINISTRATIVO Y EL -  
DERECHO PRESUPUESTARIO.

A) PLANTEAMIENTO

Por exigencias del rigor lógico en el razonar, nos interesan, con carácter previo y primario, dos cosas:

1º Demostrar la afirmación epigrafiada y, por tanto, admitir que la materia de las obligaciones del Estado, constituye el objeto de estudio de dos disciplinas: el Derecho administrativo y el Derecho presupuestario.

2º Determinar, en caso afirmativo, si existe un criterio delimitador que permita disgregar el objeto de estudio en dos perspectivas, que puedan constituir las correspondientes zonas de atención de las disciplinas respectivas, a que acabamos de hacer referencia.

Por lo que hace relación al primer punto, - - creemos que se demuestra y que se puede admitir la proposición que en él se contiene, porque en los siguien--

tes epígrafes del Capítulo exponemos, por separado, la existencia de las clasificaciones de la literatura administrativa y de la literatura presupuestaria sobre la devolución de impuestos.

Y por lo que se refiere al segundo punto, estimamos que podemos decir, adelantando conclusiones y de acuerdo con la doctrina de la que damos noticia a continuación, que el Derecho administrativo considera el aspecto sustancial de la materia, es decir, la existencia de las obligaciones estatales y sus elementos constitutivos. Y que el Derecho presupuestario toma en cuenta el aspecto formal, o sea, la actividad de la Administración del Estado dirigida al cumplimiento de sus obligaciones.

Estas dos perspectivas o aspectos sustancial y formal nos ha parecido verlos distinguidos de una forma implícita, en el siguiente texto del Profesor RODRIGUEZ BEREIJO: "... hay que tener siempre separadas las fuentes de las obligaciones del Estado y el procedimiento jurídico del gasto público a través del cual aquéllas son pagadas o satisfechas. Aunque íntimamente conexas, la existencia de las obligaciones del Estado y la ordenación del gasto y del pago de las deudas del Estado, constituyen dos momentos diferentes dentro de la teoría jurídica del gasto público" (1). Consideramos

---

(1) Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario (Madrid, Ed. Tecnos, 1970) 208. El texto transcrito lo sitúa el autor al plantear las relaciones entre las obligaciones del Estado y la Ley de Presu-

también muy significativas y clarificadoras las ideas - de Massimo Severo GIANNINI, cuando se ocupa de los caracteres generales de las obligaciones públicas, y dice que la morfología externa de la realidad jurídica en - que consiste una obligación estatal, muestra dos fases sucesivas: "la primera es un procedimiento administrativo, la segunda, relación obligatoria" (2).

B) LA PERSPECTIVA SUSTANCIAL: OBJETO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.

Consideramos que constituye, una muestra de - esta perspectiva de las obligaciones del Estado, el pensamiento de BAYON MARINE. Porque nos parece que este autor entiende, que es el Derecho administrativo el lugar del aspecto sustancial de las obligaciones estatales, - cuando escribe que, es en esta disciplina "donde se encuentra ampliamente elaborada toda una doctrina sobre - las fuentes de las obligaciones del Estado. Se estudia al detalle la contratación administrativa, la responsabilidad del Estado, la teoría de las normas, pero no se hace una teoría general de la obligación del Estado, - por la pura y simple razón de que no existe, de que el Derecho administrativo ha de tomar prestados algunos - conceptos del Derecho privado y porque la existencia de las obligaciones del Estado no modifica la estructura -

---

puestos.

(2) Cfr. GIANNINI, M.S.: Le obbligazione pubbli--  
che (Roma, Ed. Jandi Sapi, 1964) 54.

central de la obligación civil, sino que matiza su régimen jurídico, por el hecho de ser el Estado, ente de - privilegios, el sujeto de la relación jurídica originada" (3). Las alusiones a las fuentes de las obligaciones; a la teoría de las normas; a la existencia del vínculo obligacional; y al sujeto de la relación jurídica originada, evidencian el punto de vista sustancial de - las obligaciones estatales, que es acogido por el Derecho administrativo, con apoyatura en la sustancia del Derecho privado.

C) LA PERSPECTIVA FORMAL: OBJETO DEL DERECHO PRESUPUESTARIO.

La perspectiva formal de las obligaciones del Estado está constituida por la actividad de los órganos competentes de la Administración financiera, que se dirige al cumplimiento de sus obligaciones, a través de - los procedimientos establecidos. Es decir, la perspectiva formal se refiere al cumplimiento de las obligaciones del Estado, mientras que la perspectiva sustancial hace relación al nacimiento.

Pues bien, esta actividad formal encamada - al cumplimiento está regulada por normas de carácter - presupuestario. Por ello creemos que MEXIA ALGAR ha escrito que "El Derecho de Obligaciones del Estado" ofre-

---

(3) Cfr. BAYON MARINE, I.: Aprobación y control - de los gastos publicos. Relaciones entre los órganos del Estado en materia presupuestaria (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972) 61.

ce una perspectiva "relevante", que es la presupuestaria (4). Y en otro lugar pone de manifiesto que el aspecto formal de la obligación del Estado es objeto del Derecho presupuestario, con estas palabras: "todo crédito contra el Estado para hacerse efectivo, implica la realización de un gasto público y por tanto, se encuadra en la temática del Derecho presupuestario" (5). Lo que nos parece que quiere decir que, solamente queda en cuadrado un crédito contra el Estado en el ámbito presupuestario, cuando se encuentra en la fase de cumplimiento. Porque las frases: "hacerse efectivo" y "realización del gasto público", creemos que se refieren sin duda al momento del cumplimiento de las obligaciones estatales, y no al de su nacimiento.

Por su parte BAYON MARINE que, como hemos visto anteriormente, expuso el punto de vista sustancial de las obligaciones estatales, como objeto del Derecho administrativo; completa aquí su pensamiento, poniendo de manifiesto el aspecto formal de dichas obligaciones, como objeto del Derecho presupuestario. Así, por un lado, ha escrito que la consideración presupuestaria de la obligación del Estado es "formal y subordinada". De cuyas palabras deducimos que la perspectiva sustancial y principal no constituye objeto de contemplación por -

---

(4) Cfr. MEXIA ALGAR, F.J.: El Estado como deudor, en "Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Ciclo de Derecho Público" - - (Alicante, Instituto de Estudios Alicantinos, 1973) 52.

(5) Ibídem, 51.

el Derecho presupuestario (6). Y por otro lado, ha explicado que: "la consideración presupuestaria de las obligaciones del Estado, modula el régimen jurídico de las mismas" (7), "...y, como consecuencia, debe observarse el alcance de las innovaciones o variaciones que introduce" (8). Lo que nos mueve a pensar que se establece un régimen jurídico peculiar para el momento del cumplimiento de la obligación estatal, no del nacimiento, que no puede ser otro que un régimen jurídico presupuestario.

Pero no solamente se configuran las obligaciones del Estado como objeto del Derecho presupuestario, desde la perspectiva formal, es decir, la relativa al cumplimiento de aquellas por la Administración financiera; sino también desde el aspecto de los efectos jurídicos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado respecto a dichas obligaciones y correlativos derechos subjetivos de los particulares.

Este último aspecto de los efectos jurídicos ha sido tratado en forma brillante y fecunda por la doctrina española (9). Este punto de vista es el que creemos que ha movido a BAYON MARINE a afirmar que "al

---

(6) Cfr. BAYON MARINE, I.: o.c., nota nº 3, 61.

(7) Ibídem, 57.

(8) Ibídem, 59.

(9) Vid. trabajos conocidos de GARCIA AÑOVEROS; - LASARTE; RODRIGUEZ BEREIJO; Eusebio GONZALEZ; FERREIRO LAPATZA; BAYON MARINE; SAINZ DE BUJANDA.

Derecho presupuestario le interesa determinar el alcance de los efectos del Presupuesto sobre las obligaciones del Estado"; y que esta disciplina puede ser "la exposición de los efectos que sobre las obligaciones del Estado, produce el Presupuesto" (10).

Si pensamos que los efectos del Presupuesto - sobre las obligaciones del Estado no afectan a su validez, sino a su eficacia; es decir, que dejan inalterado el aspecto sustancial: el vínculo obligacional; aunque sí pueden modificar el aspecto formal: la gestión financiera de la Administración dirigida al cumplimiento de la obligación a su cargo; estimamos que tales efectos - se producen en el ámbito formal del cumplimiento obligacional, no del nacimiento. Por eso entendemos que el aspecto de los efectos presupuestarios de las obligaciones estatales forma parte de la perspectiva formal de éstas, estudiada por el Derecho presupuestario. Por lo que se aprecia una confluencia de pensamientos, en las ideas - organizadoras y estructurales, que han quedado expuestas.

#### IV. LA LITERATURA JURIDICA ADMINISTRATIVA.

##### A) CARACTERISTICAS COMUNES.

Consideramos que la literatura jurídica administrativa examinada sobre la devolución de impuestos, reúne las siguientes características comunes:

---

(10) 62. Cfr. BAYON MARINE, I.: o.c., nota nº 3, 57. -

1ª No hemos hallado en ella una explicación - ni tratamiento general sobre la devolución de impuestos por el Estado.

2ª Esta literatura presta una escasa atención al fenómeno devolutivo, sobre todo en las obras generales de Derecho administrativo, constituyendo una excepción la obra del Profesor GARRIDO FALLA (11).

La dedicación limitada que hacen los administrativistas a la devolución de impuestos entendemos que puede explicarse, porque aquellos hayan estimado que a quien corresponde su estudio es la Derecho tributario y no al Derecho administrativo, a causa de que las normas reguladoras de la materia tienen su principal alojamiento en textos legales de carácter tributario. Sin embargo consideramos que constituye una explicación insatisfactoria por cuanto, como veremos a continuación, la devolución de impuestos es concebida por la literatura administrativa como una obligación estatal y, en consecuencia, no procede su inclusión en el ámbito del Derecho tributario.

3ª La literatura administrativa no pone en duda la consideración de la devolución de impuestos como una obligación administrativa o estatal.

Esta circunstancia creemos que no justifica la casi marginación, que hacen de esta institución los

---

(11) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: Tratado de Derecho administrativo, II (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1960) 13 s. 16-18.



administrativistas, sobre todo teniendo en cuenta, de acuerdo con el contenido de los epígrafes que anteceden, que el Derecho administrativo se viene ocupando de la perspectiva sustancial de las obligaciones del Estado, siendo una especie de éstas la devolución de impuestos.

Sin embargo, el hecho de la concepción de la devolución como obligación estatal por la literatura administrativa, seguido de su escaso tratamiento, puede explicar que los administrativistas hayan considerado que la devolución debe de ser estudiada por el Derecho presupuestario, el cual se viene ocupando, tal como hemos dejado reseñado, de la perspectiva formal de las obligaciones del Estado; es decir, de la actividad de la Administración financiera dirigida a su cumplimiento a través de los correspondientes procedimientos administrativo-presupuestarios.

Todo lo cual permite afirmar que la solución que estimamos adecuada, está constituida por la atribución de la devolución de impuestos como obligación estatal, al ámbito de cobertura del Derecho financiero.

4ª La última característica de la literatura administrativa sobre la devolución de impuestos consiste, en que no se refiere a la devolución en general, si no a una especie de ella: la devolución de impuestos indebidos. Conviene señalar, sin embargo, que un autor español ha situado recientemente, al lado de esta especie devolutiva, otra: la denominada Desgravación fiscal

a la exportación (12).

Habiendo quedado expuestas las características que estimamos comunes a las fuentes bibliográficas utilizadas, del Derecho administrativo, pasamos a proponer la ordenación de las mismas, distinguiendo por un lado, las obras generales; y por otro, los demás trabajos, constituidos fundamentalmente por obras monográficas amplias y artículos de revista.

#### B) OBRAS GENERALES.

Podemos clasificar las obras generales en - - tres grupos:

PRIMERO.-- El formado por aquellas que destinan a la devolución de impuestos, un epígrafe propio e independiente, dentro de las obligaciones administrativas. Es el caso de Fritz FLEINER, en sus Instituciones de Derecho administrativo, de 1933 (13). También el de SAYAGUES LASO, en el Tratado de Derecho administrativo, de 1959, el cual considera la devolución de impuestos -

---

(12) Vid. MEXIA ALGAR, F.J.: o.c., nota nº 4, 59. 73 s.

(13) Cfr. FLEINER, F.: Instituciones de Derecho administrativo (Barcelona, Ed. Labor, 1933) 146. - 350. Esta obra contiene dos epígrafes. Uno, Acción de restitución, perteneciente al Capítulo III, titulado: "Relaciones fundamentales entre la Administración pública y los ciudadanos" (IX, 146). Y el otro, Restitución por pago indebido, perteneciente a un Capítulo titulado: "Las obligaciones administrativas de los ciudadanos" (XIII, 350).

indebidos dentro de los Cuasicontratos (14). Y GARRIDO FALLA, en su Tratado de Derecho administrativo, de 1960, se ocupa del tema dentro de las "Obligaciones administrativas de origen cuasicontractual", distinguiendo los pagos indebidos realizados por la Administración de los que se efectúan a la Administración. La devolución de impuestos se encuentra incluida, obviamente, en los pagos realizados a la Administración (15).

SEGUNDO.- Exponemos aquí el grupo de aquellas obras generales, cuyos autores se limitan a incluir sin más, la devolución de impuestos indebidos, dentro del repertorio enunciativo de las distintas clases de obligaciones del Estado. Como ocurre con la obra de Ernst FORSTHOFF, en el Tratado de Derecho administrativo, de 1958 (16).

También Aldo M. SANDULLI, en su Manuale di Diritto amministrativo, de 1966, se ocupa del fenómeno

---

(14) Cfr. SAYAGUES LASO, E.: Tratado de Derecho administrativo, I (Montevideo, 1959) 581 s. En otro lugar considera la devolución como un "crédito contra la Administración" (585 en relación con 582).

(15) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: o.c., nota nº 11, - - 13 s. 16-18.

(16) Cfr. FORSTHOFF, E.: Tratado de Derecho administrativo (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958) 249. 273. Dentro de "La relación jurídico-administrativa" se ocupa, con unas ideas muy claras, del "derecho público subjetivo", pudiendo apreciarse como tal, el derecho a exigir la restitución de impuestos.

devolutivo en los lugares de su obra. En el primero, dentro de "Las situaciones subjetivas", menciona, como un hecho jurídico productor de efectos en el ámbito del Derecho administrativo, "el pago de un tributo no debido o en medida superior a la debida"; el cual provoca la consecuencia de la repetición de lo indebido. Es distinguible, por tanto, la obligación de devolución, de su hecho generador: el impuesto indebido. En el segundo lugar de su obra sitúa la materia, dentro de las "obligaciones de la Administración Pública", y en la clasificación de éstas incluye las "obligaciones pecuniarias", entre las que distingue: la consistente en "el pago de las sumas adeudadas por la Administración, por razón del pago de lo indebido" (17).

Y por último, Arnaldo DE VALLES, en los Elementi di Diritto amministrativo, de 1965, trata de las obligaciones administrativas, y se ocupa de los "Cuasi contratos", incluyendo entre ellos la ripetizione d'indebito; la cual es regulada por aquellas normas fiscales —dice DE VALLES— que "disciplinan los reembolsos" (18).

TERCERO.— Y por último traemos a este grupo,

---

(17) Cfr. SANDULLI, A.M.: Manuale di Diritto amministrativo (9ª ed. Napoli, Ed. Jovene, 1966) 115. 622 s.

(18) Cfr. DE VALLES, A.: Elementi di Diritto amministrativo (3ª ed., Padova, Ed. Milani, 1965) — 215 s. Este autor se ocupa del tema dentro del amplio epígrafe: "Actos y hechos obligatorios de la Administración pública".

aquellas obras generales cuyos autores solamente hacen una leve referencia, como de pasada, a la devolución de impuestos indebidos, dentro de una óptica procesal. Así, Otto MAYER, desde la perspectiva de las defensas o garantías del contribuyente en los casos de imposiciones ilegales, alude, en su Derecho administrativo alemán, - de 1904, a la acción de repetición por la que "el actor solicita que la deuda de impuesto se declare no existente y que se ordene la restitución de lo pagado" (19).

Y Cino VITTA, en su Diritto amministrativo, - de 1955, desde la perspectiva de las acciones que derivan del cuasi contrato denominado "la ripetizione dell' indebito", alude al derecho de repetición en materia - fiscal (20).

### C) LOS DEMAS TRABAJOS.

Los demás trabajos integrantes de la literatura jurídica administrativa, que no consisten en obras - generales, y que están constituídos fundamentalmente - por obras monográficas de cierta amplitud y por artículos de revista; estimamos que su exposición debe de dividirse en tres grupos:

PRIMERO. - Integramos este grupo con unos tra-

---

(19) Cfr. MAYER, O.: Derecho administrativo alemán, II, "Parte Especial. Poder de Policía y Poder tributario" (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1950) 251.

(20) Cfr. VITTA, C.: Diritto amministrativo (4ª ed. Torino, UTET, 1955) 801 s.

bajos específicos sobre las obligaciones del Estado. Hemos utilizado dos importantes y valiosas monografías italianas y un artículo español. La primera es Le obbligazioni dello Stato, de 1960, de la que es autor Guido FALZONE, quien establece una tipología de las obligaciones del Estado, incluyendo entre ellas con epígrafe propio, las derivadas del pago de lo indebido. Afirma FALZONE que donde se encuentra la aplicación más frecuente de este supuesto, es en el campo tributario, a causa de los pagos de impuestos no debidos. Considera también no hallar obstáculo para que las reglas del Derecho civil, sean aplicadas a los casos de impuestos indebidos (21).

El segundo trabajo monográfico italiano es el titulado Le obbligazioni pubbliche, de 1964, pertenece a Massimo Severo GIANNINI. Afirma el ilustre administrativista que la legislación de los últimos treinta años ha introducido numerosas figuras normativas, con los nombres más variados, entre los que cita expresamente los reembolsos de impuestos (Rimborsi d'imposte); ocupándose de la obligación de devolución de impuestos, dentro de las obligaciones públicas que nacen de la ley (22).

Y por último, el artículo patrio lleva el rótulo de El Estado como deudor; es de 1973 y ha sido escrito por MEXIA ALGAR. Se trata de un amplio y preciso

---

(21) Cfr. FALZONE, G.: Le obbligazioni dello Stato (Milano, Ed. Giuffrè, 1960) 149.

(22) Cfr. GIANNINI, M.S.: o.c., nota nº 2, 7. 57.

trabajo, en el que su autor realiza el estudio del "Derecho de Obligaciones del Estado", no desde la perspectiva del Derecho presupuestario, sino del Derecho administrativo, y por tal razón lo incluimos dentro de este epígrafe correspondiente a la literatura jurídica administrativa. Hemos de destacar que, considera la "Devolución de ingresos indebidos" y la "Desgravación Fiscal a la Exportación", como "típicas obligaciones estatales - que nacen de la Ley" (23).

SEGUNDO.- Exponemos aquí el grupo de aquellos trabajos dedicados a los procedimientos administrativos, los cuales hacen referencia a la devolución de impuestos indebidos, considerada como un efecto del procedimiento de rectificación de errores materiales de un acto administrativo. GONZALEZ PEREZ, en su importante monografía, El Procedimiento administrativo, de 1964, considera la devolución de ingresos indebidos como un efecto jurídico-material del procedimiento especial de revisión, que tiene por objeto la rectificación de los errores materiales de un acto administrativo. Entiende que la rectificación de errores materiales es "revisión de oficio", la cual sitúa dentro de los Procedimientos de revisión, distintos de los Procedimientos declarativos y de los ejecutivos. Resulta claro que alude a la devolución de impuestos de una manera incidental y de pasada, lo que estimamos correcto en una monografía sobre -

---

(23) Cfr. MEXIA ALGAR, F.J.: o.c., nota nº 4, 49-52; 59.

la materia del procedimiento administrativo (24).

Por su parte el Profesor MEILAN GIL, en su artículo sobre La rectificación de errores, publicado en 1968, al ocuparse de sus efectos, escribe: "En materia tributaria un efecto importante de la rectificación es la devolución de los ingresos indebidos hechos por el particular". Precisa que la rectificación no es subsumible en el concepto de revisión. "La rectificación —escribe— a diferencia de la revisión (anulación y revocación), deja indiscutida la declaración jurídica en que consiste la resolución administrativa. Este es el punto clave que condiciona todo el régimen jurídico de la rectificación" (25). Se observa que la alusión al tema devolutivo es de la misma índole metodológica, que la hecha por GONZALEZ PEREZ, precisando no obstante, por un lado, la esencia de la rectificación; y por otro, remitiendo la materia de la devolución impositiva a la disciplina del Derecho tributario, lo que viene a confirmar una de las ideas expuestas anteriormente en el apartado "Características comunes", del presente epígrafe dedicado a la exposición de la literatura jurídica administrativa.

TERCERO.— Y por último traemos a este grupo -

---

(24) Cfr. GONZALEZ PEREZ, J.: El procedimiento administrativo (Madrid, Publicaciones Abella, 1964) 744. 31-33 passim.

(25) Cfr. MEILAN GIL, J.L.: La rectificación de errores, en "Revista de Estudios de la Vida Local", nº 157 (enero-febrero-marzo, 1968) 97. 99.



dos trabajos que no son encajables en los dos grupos anteriores: un artículo y una monografía. El primero es - un trabajo específico sobre la devolución de impuestos indebidos: El cuasi contrato de pago de lo indebido en Derecho administrativo, publicado en 1951 y del que son autores los hermanos Hilario y Pablo SALVADOR BULLON - (26).

El segundo trabajo, o sea, la monografía titulada El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas, publicada en 1955, y de la que es autor DE JANER Y DURAN, hace alusión a la que denomina "restitución en Derecho fiscal" desde la perspectiva de su título: el enriquecimiento sin causa. Aun siendo un trabajo de carácter jurídico administrativo, se remite, en el punto de la devolución impositiva, al Derecho tributario, al igual que otros; y sitúa el fenómeno devolutivo alrededor de una idea: la ilegalidad de la "obligación fiscal" puede dar lugar a la restitución de impuestos indebidos (27). Conviene no obstante señalar, que - una reciente monografía francesa: L'enrichissement sans cause en Droit administratif, de Gabriel BAYLE, excluye de tratamiento la devolución de impuestos, sin ha

---

(26) Cfr. SALVADOR BULLON, H. y P.: El cuasi contrato de pago de lo indebido en Derecho administrativo, en "Revista de Derecho Privado", nº 414 - (septiembre, 1951) 697-708.

(27) Cfr. JANER Y DURAN, E.: El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1955) 140-144 passim.

cer remisión de esta siquiera, al Derecho tributario - (28).

#### V. LA LITERATURA JURIDICA PRESUPUESTARIA.

Salvando el valor convencional que vienen - - atribuyendo sus cultivadores a la expresión de Derecho presupuestario, confirmada y sellada oficialmente en fechas recientes, con el Proyecto de Ley denominado Ley General Presupuestaria (29); decíamos anteriormente que, respecto de las obligaciones del Estado, este sector - normativo o disciplina jurídica se ocupa solamente de - su aspecto formal, es decir: de los actos de gestión financiera realizados por la Administración de este nombre a través de los procedimientos administrativos especiales, dirigidos al cumplimiento por el Estado de dichas obligaciones. Pues bien, la literatura jurídica - presupuestaria utiliza, no solo considera la devolución de impuestos como una especie de las obligaciones administrativas o estatales; sino que también la contempla en el aspecto formal expuesto, con lo que se produce un acoplamiento o encaje entre la realidad bibliográfica, y el razonamiento que venimos trayendo con apoyo en la doctrina que se cita.

Podemos presentar esta literatura mediante su

---

(28) Vid. BAYLE, G.: L'enrichissement sans cause - en Droit administratif (Paris, Lib. Gen. Droit et de Jurisprudence, 1973).

(29) Cfr. Boletín Oficial de las Cortes Españolas, nº 1.434, de 20 de mayo de 1975, 34.835-34.871.

ordenación en dos divisiones: la correspondiente a determinados trabajos generales, fundamentalmente de carácter monográfico; y la relativa a los trabajos específicos sobre la devolución de impuestos.

#### A) TRABAJOS GENERALES.

A pesar de los valiosos e importantes estudios monográficos existentes sobre Derecho presupuestario (30), no hemos hallado referencia a la devolución de impuestos, salvo en ZACCARIA y en ALBIÑANA. El primero, en su monografía de 1972, La spesa pubblica nella teoria giuridica ed economica, incluye la devolución de impuestos dentro de la clasificación jurídica de los gastos públicos, con el nombre de "gastos de orden". Entendiendo por tales, aquellos que se encuentran "en estrecha conexión con la liquidación o la recaudación de ingresos, ya se trate de gastos ocasionados por la obtención de ingresos, ya se trate de reembolsos o de restituciones de sumas indebidamente pagadas, o que en cualquier caso deban de restituirse. Las dos categorías son coincidentes en la absoluta imposibilidad de ser valoradas discrecionalmente, tanto en orden al tiempo como en orden a la cuantía del gasto; también carecen am-

---

(30) En nuestro país hemos de destacar los trabajos de SAINZ DE BUJANDA; GARCIA AÑOVEROS; LASARTE; RODRIGUEZ BEREIJO; ALBIÑANA; GUITIAN DE LUCAS; FERREIRO LAPATZA; LÓPEZ ESCOBAR; BAYON MARINE; GONZALEZ GARCIA.

bos tipos, del carácter de la previsibilidad" (31). Dos notas parece atribuir ZACCARIA a la devolución de impuestos. Una, relativa a su reconocimiento y liquidación: la nota del carácter reglado. Y la otra, referente a su relación con el Presupuesto del Estado: la nota de la imprevisibilidad.

En el segundo trabajo se ocupa el Profesor ALBIÑANA de la devolución de ingresos indebidos, desde una doble perspectiva. Una, la de los procedimientos de gestión financiera referidos a gastos públicos y pagos (32). Y otra, la de la Contabilidad pública (33), en

---

(31) Cfr. ZACCARIA, F.: La spesa pubblica nella teoria giuridica ed economica (Roma, Ed. Stamperia Nazionale, 1972) 32.

(32) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Organización, Contabilidad y Procedimientos de la Hacienda y Empresas públicas, Apuntes (Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Curso 1965-66). Dentro de los procedimientos de gestión financiera referidos a gastos públicos y pagos, dedica un epígrafe de la Lección 11ª: La devolución de ingresos indebidos: procedimiento.

(33) IDEM, Organización, Contabilidad y Procedimientos de la Hacienda y Empresas públicas, Apuntes (Servicio de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Políticas Económicas y Comerciales, Curso 1967-68). Dentro de la Contabilidad pública y como una figura constitutiva de su "tecnicismo" propio, dedica un epígrafe de la Lección 4ª a: Devoluciones de ingresos indebidos. Su contenido se refiere obvia y solamente a su contabilización. Cfr. CALLE SAIZ, R.: Lecturas sobre Hacienda Pública Española, I, Presupuesto, Contabilidad, Gasto, Deuda (Madrid, Publicaciones de la Cátedra del Prof. César Albiña

unos trabajos de carácter escolar que desarrollan la - disciplina denominada, Organización, Contabilidad y - - Procedimientos de la Hacienda y Empresas públicas; la - cual podemos considerar a estos efectos expositivos de carácter bibliográfico, como perteneciente a la literatura jurídica presupuestaria.

B) TRABAJOS ESPECIFICOS SOBRE LA DEVOLUCION - DE IMPUESTOS.

Incluimos en este apartado un conjunto de trabajos pertenecientes a la literatura jurídica presupuestaria, que son específicos sobre la devolución de impuestos, a diferencia de los anteriores que son de carácter más general. En ellos se advierte que contemplan esta materia, preponderantemente, desde una perspectiva formal y presupuestaria. Puesto que se ocupan nuclearmente del aspecto procedimental de las devoluciones de impuestos, en su consideración de obligaciones del Estado sujetas al procedimiento de su cumplimiento.

Exponemos cuatro trabajos. El primero está - constituido por la voz Devolución de ingresos indebidos, escrita en la Enciclopedia Jurídica Española por L. MENDEZ DE VIGO y por D. ORTIZ ARCE: quienes tratan el tema teniendo en cuenta, principalmente, los aspectos procedimentales y contables del mismo, que giran alrededor -

de la legislación española (34). El segundo trabajo es la monografía titulada Devolución de ingresos, de 1966, de la que es autor G. HERNANDO COLET. Estimamos que se trata de una obra monográfica y no de un comentario legislativo, aunque esté muy próximo a serlo, porque posee un pequeño sistema ordenador de la legislación. El autor la califica como un "estudio procesal de las devoluciones". Y establece la distinción entre las "Devoluciones de ingresos indebidos" y las demás devoluciones sin calificativo especial, y dentro de estas últimas se alude a las devoluciones por "Desgravaciones fiscales" (35).

Los otros trabajos específicos sobre la devolución de impuestos están constituidos por dos artículos de revista. Uno, es de MARTÍNEZ SERRATE, publicado en 1972 y titulado Devoluciones de ingresos indebidos. Se trata de un valioso trabajo que ofrece un gran interés. Estudia y expone el tema tanto desde la perspectiva tributaria como desde la presupuestaria, si bien - - creemos que predomina esta última. Por ello lo incluimos en este apartado; ya que se ocupa fundamentalmente del aspecto procedimental de las devoluciones de ingresos indebidos, en cuanto constituyen obligaciones del -

---

(34) Cfr. MENDEZ DE VIGO, L. y ORTIZ ARCE, D.: - Voz: Devolución de ingresos indebidos, en "Enciclopedia Jurídica Española" XII (Barcelona, Ed. Fco. Seix, s.f.) 152-155.

(35) Cfr. HERNANDO COLET, G.: Devolución de ingresos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1966) 3-6; 105-107.

Estado sujetas al procedimiento presupuestario de su cumplimiento. Distingue la "Devolución de ingresos" en general, de la "Devolución de ingresos indebidos", mencionando como un ejemplo de la primera: la "Desgravación fiscal a la exportación" (36).

Por último, el otro artículo de revista pertenece a GONZALEZ SANTACANA. Se titula Devoluciones de recargos de apremio y prórroga y fué publicado en 1972. Estimamos que en este trabajo prepondera el contenido presupuestario, ya que se refiere al procedimiento administrativo-contable dirigido a realizar las devoluciones de recargos de apremio y prórroga. Si lo mencionamos aquí es porque hace relación a los aspectos accesorios de la devolución de impuestos (37).

## VI CONCLUSIONES.

Tal como venimos haciendo al final de cada Capítulo, conviene también realizar en este apartado conclusivo una operación de abreviación, mediante el empleo de la deducción y de la generalización, con el fin de reducir a unas sencillas ideas de carácter esencial, las cuestiones que han sido tratadas. Hemos establecido las siguientes:

---

(36) Cfr. MARTINEZ SERRATE, R.: Devoluciones de ingresos indebidos, en "Crónica Tributaria", nº 2, (1972) 47-58.

(37) Cfr. GONZALEZ SANTACANA, E.: Devoluciones de recargos de apremio y prórroga, en "Crónica Tributaria", nº 6, (1972), 101-107.

PRIMERA.- De todo cuanto antecede se desprende claramente que la devolución de impuestos, es concebida y tratada como una obligación estatal, tanto por la literatura administrativa como por la presupuestaria.

SEGUNDA.- De la literatura examinada se desprende que la materia de las obligaciones del Estado, constituye el objeto de estudio de dos disciplinas: el Derecho administrativo y el Derecho presupuestario. El Derecho administrativo considera el aspecto sustancial; es decir, la existencia de las obligaciones estatales y sus elementos constitutivos. Y el Derecho presupuestario toma en cuenta el aspecto formal; o sea, la actividad de la Administración del Estado dirigida al cumplimiento de sus obligaciones, a través de los procedimientos establecidos.

TERCERA.- Con apoyo en las dos conclusiones anteriores hemos considerado, que el método adecuado para exponer de una forma más completa y homogénea el estado de la cuestión en la literatura jurídica no tributaria, consiste en dividir ésta en: literatura administrativa y literatura presupuestaria. Lo que permite establecer una clasificación racional de la bibliografía en ellas contenida, y señalar las ideas matrices que de ésta se desprenden.

CUARTA.- Hemos clasificado la literatura jurídica administrativa sobre la devolución de impuestos, distinguiendo por un lado, las obras generales; y por otro, los demás trabajos, constituidos fundamentalmente por obras monográficas de cierta amplitud y por artícu--



los de revista. Cada uno de estos dos apartados los hemos dividido en tres grupos de trabajos, según distintos criterios ordenadores adoptados.

QUINTA.- La literatura jurídica presupuestaria sobre la devolución de impuestos la hemos clasificado, distinguiendo por un lado, los trabajos generales; y por otro, los trabajos específicos y directos sobre la devolución. Los primeros son notablemente escasos. Y los segundos se caracterizan por ocuparse fundamentalmente, de la perspectiva formal y presupuestaria de la materia; es decir, del aspecto procedimental del cumplimiento de las obligaciones del Estado.

SEXTA.- Del examen de ambas clases de literatura hemos deducido las siguientes proposiciones:

a) No hemos visto que ofrezcan una explicación ni tratamiento general sobre la devolución de impuestos.

b) Prestan una escasa atención al fenómeno devolutivo. No obstante es superior la atención que dedica la literatura administrativa, respecto de la prestada por la literatura presupuestaria.

c) La mayor parte de los trabajos se refieren a la devolución de impuestos indebidos, que es la especie más frecuente, y por ello, más rica en normas; y, en consecuencia, más estudiada y elaborada de la devolución impositiva en general. Dicha especie es considerada, casi generalmente, como una obligación administrativa cuasicontractual, especialmente por parte de la lite

ratura administrativa.

d) La devolución de impuestos en general no - debe de ser objeto de estudio del Derecho tributario, - por consistir en una obligación estatal, aunque esté - muy unida extrajurídicamente a aquél. Tampoco es inclui- ble íntegramente en el Derecho administrativo ni en el Derecho presupuestario. Por ello nos parece que la solu- ción adecuada está constituida por su atribución a la - disciplina del Derecho financiero. La figura de la devo- lución de impuestos muestra, una vez más, el carácter - sustancial de esta disciplina como una unidad ontológi- ca inescindible, que procede de la consideración unita- ria de su objeto: la normativa positiva y extrapositiva de la realidad social denominada "actividad financiera".

e) No obstante consideramos, que la devolu- ción de impuestos, de la parte del Derecho financiero - que está más próxima, es del Derecho presupuestario, - concebido como Derecho de los Presupuestos y de las - - Obligaciones del Estado.

SEPTIMA.- Estimamos que la validez de estas - conclusiones, aparte la valoración que pueda merecer el rigor lógico utilizado y la autoridad evidente de los - autores en los que nos apoyamos, se puede demostrar por un hecho que creemos aparece patente en el Capítulo. - Nos referimos al encaje y acoplamiento que se produce - entre el contenido de la literatura expuesta, tal como se clasifica, y las ideas o categorías conceptuales, - que establecemos como principios organizadores y estruc- turales del Capítulo.

## TITULO II

### LA LEGISLACION GENERAL Y BASICA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

Hemos considerado en el Capítulo introductorio, que los dos caminos inevitables a transitar en cualquier investigación jurídica que pretenda, con carácter previo, establecer y determinar el estado actual de la cuestión, están constituidos por la literatura científica, y por la legislación. Siguiendo este criterio metódico, en el Título I anterior se ha tratado la situación presente de la devolución de impuestos en la literatura del Derecho financiero.

En consecuencia, nos corresponde ahora, en este Título II, exponer sistemáticamente el estado actual de la devolución de impuestos, en la legislación del Derecho financiero. Esto supone que habremos de ocuparnos, tanto de la legislación tributaria como de la presupues-

taria, en conformidad con la difundida distinción entre Derecho tributario y Derecho presupuestario, como partes principales del Derecho financiero. Porque resulta evidente la concurrencia de esta doble perspectiva, en el fenómeno de la devolución impositiva. Comprendiendo también, no sólo la legislación nacional sino también la extranjera.

Sin embargo, de acuerdo con uno de los objetivos perseguidos en el trabajo —que pretende establecer las líneas generales y más estables de la cuestión estudiada—, limitamos la investigación a aquella legislación, que estimamos es la general y básica de la devolución de impuestos. Entonces, teniendo en cuenta, por un lado, que la legislación general y básica de esta materia se halla contenida, fundamentalmente, en los Códigos tributarios —porque el movimiento codificador presupuestario, al ser aún incipiente, estimamos que no configura aún un sector adecuado para ser objeto de investigación—; y considerando, por otro lado, que en la exposición de la legislación extranjera debemos de circunscribirnos, por exigencias del método adoptado, a la legislación codificada; es por lo que hemos dividido el contenido del presente Título en tres Capítulos, a los que damos la siguiente denominación:

- La devolución en los Códigos tributarios extranjeros.
- La devolución en la legislación tributaria española.
- La devolución en la legislación presupuestaria española.

A la vista de las conclusiones de estos tres Capítulos, podemos caracterizar el estado de la cuestión de la "Legislación general y básica de la devolución de impuestos", en el Derecho financiero, con las siguientes notas que, a nuestro juicio, más destacan:

PRIMERA.- No hemos hallado en la legislación examinada, una regulación expresa de la devolución de impuestos en general, es decir, como una institución jurídica que sea consecuencia de una formulación doctrinal, concebida unitaria y genéricamente. En este sentido se aprecia que, como es normal, la literatura del Derecho financiero va por delante de la legislación correspondiente, siguiendo los pasos clásicos de que lo primero es la necesidad vital, después es el pensamiento sobre dicha exigencia de la vida, y por último, se produce la ordenación legal de la relación social aludida.

SEGUNDA.- No obstante la nota anterior, se pueden observar en la legislación expuesta, unas escasas pero significativas formulaciones legales, que se pueden estimar como manifestaciones de una incipiente tendencia, encaminada a la consideración de la figura de la devolución de impuestos, como una categoría conceptual unitaria y genérica. Es decir, como una figura general, común a las distintas especies devolutivas. Entendemos que las formulaciones legales en las que apoyamos esta nota caracterizadora, se hallan contenidas en los siguientes textos legales: 1) La Ordenanza tributaria alemana. 2) Nuestro Reglamento General de Recauda-

ción. Y, 3) nuestra normativa reglamentaria presupuestaria sobre el pago de la devolución de impuestos.

a) La Ordenanza tributaria alemana establece una división de la devolución de impuestos en dos grandes especies: la devolución de impuestos indebidos, y - la devolución de impuestos no indebidos.

b) Nuestro Reglamento General de Recaudación, con ocasión de regular la compensación de las deudas - tributarias, contiene una división cuatripartita de la obligación de devolución de impuestos, según sea originada: 1) Por ingresos indebidos. 2) Por exportación. - 3) Por anulación de operaciones. Y, 4) Por otros hechos establecidos en la legislación vigente.

c) Por último, nuestra normativa reglamentaria presupuestaria sobre el pago de la devolución de impuestos indebidos, hace referencia a otra clase devolutiva —las devoluciones de ingresos derivadas de la desgravación fiscal a la exportación—, para aplicarlas el régimen que, sobre el pago, tienen establecido aquellas.

Por tanto, estas tres formulaciones legales - nos mueven a pensar, que el legislador respectivo ha re conocido en cada caso, de una forma implícita, la existencia de la figura de la devolución de impuestos, como una categoría conceptual unitaria y genérica. Puesto - que, partiendo de ella, admite y establece una serie de especificaciones o tipos de devoluciones impositivas.

TERCERA.— La gran mayoría de la legislación -

utilizada se refiere, única y exclusivamente, a la devolución de impuestos indebidos, que es la especie más frecuente de la devolución de impuestos en general, y - por ello, la más rica en normas; y, en consecuencia, la más estudiada y elaborada. Sin embargo, no todas las legislaciones tratan esta especie devolutiva con la misma profundidad y extensión, ni desde igual perspectiva.

a) Así se observa, que un sector de Códigos extranjeros contienen un bloque normativo sobre la devolución de impuestos indebidos, que supone un tratamiento general de la materia o una disciplina común de la misma, bastante completa y de cierta calidad, la cual - es aplicable a esta devolución correspondiente a las distintas figuras impositivas singulares. Nos parece - que constituyen una muestra de lo que antecede: la Ordenanza Tributaria alemana, los Códigos de Méjico, Brasil y Ecuador, el Modelo de Código Tributario para América Latina y el Anteproyecto de Código Tributario peruano - del Profesor GARCIA AÑOVEROS.

Igualmente se advierte en los Códigos extranjeros, una consideración integral de la devolución de - impuestos indebidos, en el sentido de que comprende, - tanto la perspectiva sustancial como la formal. La primera, como relación obligatoria, de carácter principal y previa. Y la segunda, como procedimiento, de carácter subordinado y posterior.

b) Sin embargo, el sector de la legislación española sobre la devolución de impuestos indebidos, - tanto la tributaria como la presupuestaria, ofrece una

normativa de carácter preponderantemente formal, como —si esta óptica procedimentalista —esencialmente subordinada—, fuera la decisiva para darle rostro. Ignorando, o al menos, dejando en un segundo y olvidado plano, su perspectiva principal: la sustantiva. En consecuencia, se observa la insuficiencia de un "bloque normativo" con tratamiento general o disciplina común, aplicable a las devoluciones de impuestos indebidos o ilegales.



#### CAPITULO IV

#### LA DEVOLUCION EN LOS CODIGOS TRIBUTARIOS EXTRANJEROS

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LA CODIFICACION TRIBUTARIA ALEMANA.
  - A) La Ordenanza Tributaria.
  - B) La Ley de Adaptación Impositiva.
- III. EL CODIGO GENERAL DE LOS IMPUESTOS, DE FRANCIA.
- IV. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, DE MEJICO.
- V. EL CODIGO TRIBUTARIO CHILENO.
- VI. EL CODIGO FISCAL ECUATORIANO.
- VII. LA CODIFICACION TRIBUTARIA PERUANA.
  - A) El Anteproyecto de Código Tributario, de García Añoveros.
  - B) El Código Tributario de Principios Generales.

VIII. EL CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, DE BRASIL.

IX. EL MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA.

X. CONCLUSIONES.

= = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Estimamos preciso hacer en este apartado introductivo, unas consideraciones relativas a la situación sistemática del Capítulo. El Título dedicado a "La legislación general y básica de la devolución de impuestos", nos impone evidentemente una disciplina expositiva. La legislación examinada se refiere, no solo a la de ámbito nacional, sino también a la del extranjero; distinguiendo en la misma, el lado tributario del presupuestario.

En este Capítulo pretendemos cubrir la investigación relativa a la legislación tributaria extranjera. Pero circunscrita solamente a la que tiene carácter general o común a todos los tributos, de acuerdo con la metodología rectora del trabajo, inicialmente establecida. Con lo cual, excluimos de consideración en este lugar, la legislación sobre devolución correspondiente a

los impuestos singulares o grupos de ellos (1). Dicha - legislación, por su abundancia y diversidad, creemos - que no debe de tratarse en una investigación de esta na - turaleza, que aspira a establecer las líneas generales y básicas de la figura que venimos denominando: devolución de impuestos. Porque los detalles y los casos particulares dificultarían, sin duda, la visión general.

Y al hallarse esta legislación general, conte - nida en los Códigos, fundamentalmente, es por lo que de dicamos el presente Capítulo a la exposición y análisis de la devolución de impuestos en los Códigos tributa - rios extranjeros. Porque el movimiento codificador pre - supuestario, al ser aun incipiente, estimamos que no - configura, por el momento, un sector adecuado para ser objeto de investigación de la devolución de impuestos.

Para ordenar la materia constitutiva del Capí

- 
- (1) Con la adopción de este punto de vista metodo - lógico, no hacemos aquí objeto de consideración, - las legislaciones extranjeras sobre los respecti - vos sistemas tributarios. Constituyen solamente - una muestra de ellas, las contenidas en la siguien - te bibliografía. Vid. BIANCHI, S.: Le imposte vi - genti in Svizzera (Milano, Ed. Giuffrè, 1969); BER - LIRI, A. y otros: Codice tributario, I y II (Mila - no, Ed. Giuffrè, 1973 y 1974); Les Impôts en Fran - ce (5ª ed., Paris, Ed. Francis Lefebvre, 1973; Có - digo tributario nacional (Sistema tributario) (3ª ed., Rio, Forense, 1973); Impuestos del Timbre so - bre la Renta e Ingresos Mercantiles, Sucesiones y Donaciones (14ª ed. México, Ed. Andrade, 1968); Re - copilación de Leyes y Códigos de la República del Ecuador (Quito, Corporación de Estudios y Publica - ciones, 1969); CASTRO, J.P.: Leyes Impositivas Ac - tualizadas (5ª ed. Buenos Aires, Ed. Macchi, 1973).

tulo, hemos decidido establecer el siguiente plan expositivo:

PRIMERO.— Son objeto de consideración y tratamiento diez codificaciones, las cuales dividimos en dos bloques:

a) La codificación  europea  occidental, constituida por la alemana —integrada por la Ordenanza Tributaria y la Ley de Adaptación Impositiva, complementaria de aquella—, y por la francesa; con exclusión de la española, que es objeto de un análisis más detenido en el Capítulo correspondiente a la devolución, en la legislación tributaria patria. Dentro de la codificación europea, seguimos el orden cronológico de su respectiva promulgación.

b) La codificación  latinoamericana , formada —por la correspondiente a México, Chile, Ecuador, Perú y Brasil; a la que hemos añadido la codificación-modelo —para América Latina. También aquí las exponemos según —el orden cronológico de su promulgación.

SEGUNDO.— Hemos considerado como codificaciones, dentro de las diez referidas, no solo los textos legales o fuentes  directas , sino también las siguientes:

a) Las fuentes  indirectas  representadas, por el Anteproyecto de Código Tributario peruano, realizado por el Profesor GARCIA AÑOVEROS; y por el Modelo de Código Tributario para América Latina.

b) La Ley de Adaptación Impositiva alemana, —que es una codificación complementaria de la Ordenanza

Tributaria.

TERCERO.- Al final de cada codificación, hacemos una selección resumida de aquellos puntos o extremos, que por su mayor interés a la vista de los fines y metodología rectora de este trabajo, estimamos deben ser destacados.

CUARTO.- Un trabajo de síntesis de los resúmenes de todas las codificaciones analizadas, nos permitirá establecer, a modo de conclusiones del Capítulo, las ideas centrales pertenecientes al conjunto de la codificación tributaria extranjera. Que a su vez, habrán de constituir el material a emplear en posteriores razonamientos, que coadyuven al proceso de investigación, en un itinerario mental de progresiva generalización.

## II. LA CODIFICACION TRIBUTARIA ALEMANA.

Exponemos la codificación tributaria alemana sobre la devolución de impuestos, a través de dos textos legales: La Ordenanza Tributaria alemana, de 1931, - (Reichsabgabenordnung) y la Ley de Adaptación Impositiva alemana, de 1934 (Steueranpassungsgesetz).

### A) LA ORDENANZA TRIBUTARIA.

Las grandes divisiones de la Ordenanza Tributaria alemana de 22 de mayo de 1931 son: la inicial, correspondiente a las "Disposiciones preliminares"; la primera parte: "Organismos"; la segunda parte: "Tributación"; la tercera parte: "Derecho penal y procedimiento

penal"; y la última: "Disposiciones transitorias y finales". Dentro de la segunda parte: "Tributación", y en el apartado de las normas generales sobre la deuda impositiva, se halla regulada la devolución de impuestos bajo el epígrafe: Derechos de reintegro y bonificación - (Erstattungs und vergütungsansprüche) (2), que comprende los artículos 150 al 159, ambos inclusive. Friedrich GIESE y Helmuth PLATH, comentaristas de la Ordenanza, - consideran los llamados "Derechos de reintegro y bonificación", como dos supuestos de devolución de impuestos; que se diferencian en que el "reintegro" supone un pago indebido y la "bonificación" un pago no indebido (3). - Esta normativa unitaria introdujo, por vez primera, algo de claridad en el complejo ámbito de la devolución de impuestos, oscurecido sobre todo por la jurisprudencia, llena de contradicciones, de los Tribunales ordinarios y de los Tribunales administrativos (4).

---

(2) Cfr. Ordenanza Tributaria Alemana (Madrid, - Instituto de Estudios Fiscales, 1966) 62. En otros lugares de este texto legal aparecen algunas referencias a la devolución de impuestos contenidos en normas de carácter formal, como son: el artículo - 14, 1); artículo 235, 5; y el artículo 242.

(3) Cfr. GIESE, F. y PLATH, H.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Frankfurt/Main, Verlag - Kommentator G.m.b.H. 1967) 164 c.  
En el mismo sentido EIZAGUIRRE, J.M. de: Notas aclaratorias a Ordenanza Tributaria Alemana - (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1966) 62, nota nº 182.

(4) Cfr. HENSEL, A.: Diritto Tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1956) 294.

En el examen de la Ordenanza Tributaria alemana hemos seleccionado aquellos puntos, que estimamos como más destacables a los fines del trabajo. Son los siguientes:

1º Contiene una división de la devolución de impuestos, en dos clases fundamentales: la de impuestos indebidos, que denomina "reintegro"; y la de impuestos no indebidos, que designa "bonificación".

2º Atribuimos a esta división una gran importancia, puesto que nos mueve a pensar que el legislador del, quizás, primer y más importante Código tributario del mundo, ha considerado y reconocido a la materia de la devolución de impuestos, el carácter de institución jurídica, como género de estas dos especies devolutivas. Es decir, asigna a dicha materia, consideración de categoría conceptual unitaria y general.

3º La normativa codificada sobre la devolución de impuestos indebidos, es más abundante que la correspondiente a la otra clase devolutiva. Constituyendo la de aquella una disciplina general muy valiosa, por ser bastante completa, racional y común a los diversos impuestos singulares.

4º La normativa indicada sobre la devolución de impuestos se encuentra situada sistemáticamente, dentro de la correspondiente a la obligación tributaria.

5º Se advierten dos grandes clases de normas reguladoras de la devolución de impuestos, tanto en una clase como en la otra: las de carácter sustancial y las

de tipo formal.

#### B) LA LEY DE ADAPTACION IMPOSITIVA.

La "Ley de Adaptación Impositiva" (Steueranpassungsgesetz), llamada por algunos "Ley de Coordinación", contiene determinados principios generales jurídico-tributarios, y sirve de complemento a la Ordenanza Tributaria. "Sancionada el 16 de octubre de 1934 —escribe GIULIANI FONROUGE— como parte integrante de la reforma tributaria determinada por la crisis económica y política del año 1930, la Ley de Adaptación tuvo por objetivo, asimismo, hacer factible la interpretación de la legislación fiscal según las concepciones generales del nacionalsocialismo" (5). Esta Ley, dentro del Subtítulo "Deuda impositiva", perteneciente al Título I: "Derecho impositivo general", incluye dos párrafos —término equivalente al de artículos—, que contienen tres supuestos de devolución de impuestos (6):

1º Cuando se haya satisfecho una obligación tributaria, que posteriormente es impugnada con éxito:— debe de devolverse el impuesto pagado.

2º Cuando se haya satisfecho un impuesto por

---

(5) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: Nota Preliminar en "Ley de Adaptación Impositiva Alemana" (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964) 7.

(6) Cfr. Ley de Adaptación Impositiva Alemana — (Steueranpassungsgesetz) (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964) 17-19.



un acto jurídico que posteriormente es anulado, desapareciendo consiguientemente la capacidad económica del - acto, que inicialmente sirvió para engendrar la obligación tributaria: debe de devolverse el impuesto pagado.

3º Cuando se haya satisfecho un impuesto por un acto jurídico que posteriormente resulta extinguido, por el cumplimiento de una condición resolutoria, la - cual no se tomó en consideración a la hora de practicar la liquidación: debe de devolverse también el impuesto pagado.

Una comentarista de esta Ley, Susana Camila - NAVARRINE, califica los dos primeros supuestos como de "Actos jurídicos nulos o anulables", y el tercero como de "Deuda impositiva sujeta a condición" (7). Sin embargo, nosotros consideramos, desde la perspectiva de la - devolución de impuestos ofrecida por la propia Ordenanza Tributaria; que el primer supuesto constituye un caso de devolución de impuesto indebido, pues media una - declaración de ilegalidad tributaria. Y los dos últimos, creemos que son casos de devolución de impuestos no indebidos, a causa de la anulación de las operaciones respectivas, provocada por la eliminación "a posteriori" - de la capacidad económica primitiva. Eliminación que se opera porque no se produce el resultado económico del - acto, v.gr. el cumplimiento de la condición resolutoria o la devolución del bien vendido.

---

(7) Cfr. NAVARRINE, S.C.: Notas y comentarios a la Ley de Adaptación Impositiva Alemana (Steueranpassungsgesetz) (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964)-17 s.

## III. EL CODIGO GENERAL DE LOS IMPUESTOS, DE FRANCIA.

El Decreto de 6 de abril de 1950 refundió nueve textos relativos al ordenamiento de cada tributo, en un cuerpo legal único que fué denominado Code général - des impôts. Al contener las normas referentes a los distintos impuestos que forman el sistema francés, constituye, en palabras de GIULIANI FONROUGE, "una mera agrupación de textos antes dispersos" (8), y no un bloque - normativo de los principios y reglas comunes a todos - los impuestos. El Código se divide en dos partes principales. Libro primero: "Base y liquidación del impuesto" (9); y Libro segundo: "Recaudación del impuesto" (10);- alrededor de las cuales se agrupan las normas relativas a cada figura singular del sistema tributario francés.

Dentro del Libro segundo: "Recaudación del impuesto", se destina el Capítulo V: Desgravaciones y res-tituciones de impuestos, al fenómeno de la devolución -

---

(8) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: Derecho finan--ciero, vol. I (2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma,-1970) 45.

(9) Este Libro primero se divide en las siguien--tes partes: Primera parte: Impuestos del Estado. - Segunda parte: Imposiciones percibidas en favor de las Colectividades locales y de los diversos Orga-nismos. Tercera parte: Disposiciones comunes a la primera y segunda parte.

(10) Este Libro segundo se divide en los siguien--tes Capítulos: Pago del impuesto. Penalidades. Procedimientos. Seguridad y privilegios. Desgravaciones y restituciones de impuestos. Prescripciones.- Derecho de comunicación. Secreto profesional.

de impuestos. Se hace referencia a esta materia: en el precepto relativo a las resoluciones de oficio de la Administración (11); en los correspondientes a los gastos e intereses objeto de devolución (12); y en las disposiciones particulares sobre los Derechos de Registro y - Timbre (13).

Hemos podido apreciar en el contenido de estas normas, ciertos extremos que consideramos dignos de ser señalados, a los efectos de la metodología rectora de este trabajo. Son los siguientes:

1º El Código francés, y en esto coincide con el alemán, establece un epígrafe propio para la materia de la devolución impositiva. Lo que nos trae a la mente el pensamiento, de que dichos textos legales atribuyen a la materia, una consideración unitaria e individualizada, respecto de otras colindantes. Sin embargo se separan ambas codificaciones en que, mientras a la alemana le cabe el mérito de formular las dos grandes especies de devolución de impuestos, estableciendo una muy estimable normativa general de ellas, sobre todo respecto de la devolución de impuestos indebidos; la codificación francesa no establece dicha división, aunque se pueda decir que la intuya. Además, estimamos que carece

---

(11) Cfr. Artículo 1951 del Code général des im--pôts (Paris, Lib. Dalloz, 1969) 636.

(12) Cfr. Artículos 1956 y 1957, Ibidem, 639.

(13) Cfr. Artículos 1961 a 1965, F, ambos inclusive, Ibidem, 640-642.

de una disciplina genérica y común sobre la devolución impositiva.

2º La normativa codificada examinada sobre la devolución de impuestos, al igual que la alemana, se encuentra situada sistemáticamente también, dentro de la regulación de la obligación tributaria; precisando el Código francés su colocación en el seno de su extinción, bajo el amplio epígrafe de "Recaudación".

3º Esta normativa se ocupa preponderantemente de la especie: devolución de impuestos indebidos; si bien recoge también la regulación de algunos supuestos de devolución de impuestos no indebidos. Como por ejemplo el relativo a la anulación de operaciones en los Derechos de Registro y Timbre, los cuales someten a gravamen las transferencias de bienes.

4º Se advierte también la existencia, entremezclada, de dos grandes clases de normas reguladoras de la devolución de impuestos: las sustanciales y las formales.

5º El Código francés muestra también la presencia de normas sobre devolución de impuestos, en la disciplina jurídica de cada figura impositiva singular.

#### IV. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, DE MEJICO.

El primer "Código Fiscal de la Federación", - de 30 de diciembre de 1938, que entró en vigor el 1º de

enero siguiente (14), fué derogado por el nuevo "Código Fiscal de la Federación" de los Estados Unidos Mexicanos de 30 de diciembre de 1966, justamente a los veintiocho años de existencia. Entro en vigor el 1º de abril siguiente (15), y ha introducido cambios de importancia y una mejor sistematización.

Las divisiones principales de este texto legal son las siguientes: Título Primero: "Disposiciones generales"; Título Segundo: "Disposiciones Substantivas"; Título Tercero: "Procedimiento Administrativo"; - Título Cuarto: "Procedimiento contencioso".

Conviene señalar con carácter previo que el Código se ocupa solamente de la devolución de impuestos indebidos, pero no le dedica epígrafe propio al tema, aunque sí un tratamiento general muy estimable, sin duda superior al contenido en la Ley General Tributaria española.

La norma sustantiva fundamental, que se encuentra situada dentro del Capítulo: "Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales", perteneciente al Título: "Disposiciones Substantivas", dice así:

""""Artículo 26.- El fisco federal estará -  
"obligado a devolver las cantidades que hubie-  
"ren sido pagadas indebidamente, conforme a -

---

(14) Cfr. Código Fiscal de la Federación (7ª ed., - México, Ed. Porrúa, 1966) 9-115.

(15) Cfr. Código Fiscal de la Federación, de 1966, en "Impuestos del Timbre sobre la Renta", II (14ª ed., México, Ed. Andrade, 1968) 1071-1144/20.

"las reglas que siguen:

"I.- Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente." (16).

Otro precepto sobre la materia que nos ocupa, también de carácter sustantivo, se refiere a la prescripción extintiva de la obligación de devolución de impuestos indebidos (17). Y otros dos preceptos de carácter formal regulan el procedimiento de ejercicio del derecho a la devolución de impuestos indebidos (18). DE LA GARZA, al comentar estos preceptos bajo la rúbrica: "El pago indebido", sitúa la materia dentro de la división correspondiente a la extinción de la obligación tributaria (19).

(16) Ibídem, 1080.

(17) Ibídem, 1082 s. Se trata del artículo 32.

(18) Ibídem, 1081. Se trata del artículo 27, que tiene carácter formal, por cuanto se refiere al ejercicio del derecho a exigir la devolución y al cumplimiento por el Estado de la obligación devolutiva. Sin embargo el Código mejicano, lo coloca dentro del Título correspondiente a las "Disposiciones Substantivas".

Ibídem, 1140. Nos referimos al artículo 166, de carácter formal, que tiene una colocación sistemática correcta, ya que se encuentra incluido en el Título denominado "Procedimiento administrativo".

(19) Vid. DE LA GARZA, S.F.: Derecho financiero mexicano (3ª ed., Ed. Porrúa, 1968) 592-596.

Del análisis de los expresados preceptos nos interesa destacar:

1º Que la normativa codificada mejicana hace referencia solamente a la devolución de impuestos indebidos, no conteniendo alusión a la figura de la devolución de impuestos en general, como categoría genérica y unitaria, ni a otras especies devolutivas distintas, como ocurre en los Códigos tributarios europeos, de anterior estudio.

2º Que se exponen los preceptos sustantivos sobre la devolución de impuestos indebidos, desde la perspectiva sistemática del bloque normativo correspondiente a la obligación tributaria, y más concretamente, de su extinción.

3º Se advierte igualmente, la existencia de dos grandes clases de normas reguladoras de la devolución de impuestos indebidos: las sustanciales y las formales. No obstante, el Código mejicano contiene algún error en su colocación sistemática.

## V. EL CODIGO TRIBUTARIO CHILENO.

En virtud de Decreto, autorizado por la Ley - 190, del 25 de marzo de 1960, que entró en vigor el 1º de enero siguiente, Chile promulgó el "Código Tributario" (20), con el fin de ordenar y sistematizar la abun-

---

(20) Cfr. Código Tributario (ed. oficial, Santiago de Chile, Ed. Jurídica de Chile, 1973) 141-143.

dante y compleja legislación tributaria existente. Las partes principales de este cuerpo legal son las siguientes: Título Preliminar; Libro Primero: "De la Administración, fiscalización y pago"; Libro Segundo: "De los apremios y de las infracciones y sanciones"; Libro Tercero: "De los Tribunales, de los procedimientos y de la prescripción"; y un Título Final (21).

El Código solamente hace referencia a la devolución de impuestos indebidos. No le dedica epígrafe propio ni tampoco hace un tratamiento general de dicha materia. Se contienen referencias indirectas al derecho a la devolución de impuestos por pagos indebidos, en algunas normas de carácter sustantivo, que son situadas sistemáticamente dentro del pago de impuestos, perteneciente al Libro Primero: "De la Administración, fiscalización y pago" (22). Y también en algunas normas de tipo formal, que son colocadas dentro del Título II. "Del procedimiento general de las reclamaciones", perteneciente al Libro Tercero: "De los Tribunales, de los procedimientos y de la prescripción" (23). Por último, ad-

---

(21) Vid. también UGAS CANELO, L.R.: El Código - - Tributario. Sus normas complementarias y Jurisprudencia (2ª ed., Santiago de Chile, Ed. Jurídica de Chile, 1967).

(22) Nos referimos a los artículos: 51; 51 bis; 52; 57 y 58. Cfr. Código Tributario (ed. oficial, Santiago de Chile, Ed. Jurídica de Chile, 1973) 26 s. 28.

(23) Nos referimos a los artículos 127 y 128. Ibíd-  
dem, 52.



vertimos que, desde el punto de vista sistemático, no aparece en el Código tributario chileno una clara separación entre los aspectos sustanciales y formales de los tributos. Por todo lo expuesto anteriormente, consideramos conveniente destacar:

1º Que la normativa codificada chilena se ocupa solamente de la devolución de impuestos indebidos; no conteniendo referencia a la figura de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria. Tampoco recoge supuestos de otras especies devolutivas, distintas de la devolución de impuestos indebidos.

2º Que no existe un bloque normativo codificado, sobre la devolución de impuestos indebidos; sino solamente unos preceptos aislados e inconexos: unos de carácter sustantivo, y otros de tipo formal. Cuyos preceptos aparecen con ocasión de la regulación del pago tributario y del procedimiento de las reclamaciones.

## VI. EL CODIGO FISCAL ECUATORIANO.

El "Código Fiscal" de Ecuador, aprobado por Decreto nº 29, de 24 de junio de 1963, se estableció, según se lee en el Preámbulo, al considerar lo indispensable que resulta que se contengan en un solo cuerpo legal de esta naturaleza "todas las disposiciones relativas al nacimiento, cancelación, compensación, prescripción y ejecución de los créditos tributarios, así como lo concerniente a los recursos administrativos y conten

cioso-tributarios que propongan los contribuyentes, de manera que la aplicación de las leyes tributarias y la ejecución de todos los créditos fiscales de los sujetos activos de la obligación tributaria, se rijan por iguales normas" (24). Contiene, por tanto, normas comunes a todos los tributos, y las incluídas en el Código alcanzan el rango de normas generales y unitarias.

Las divisiones principales del "Código Fiscal" son las siguientes: Título Preliminar: "Disposiciones - fundamentales"; Título I: "De los créditos fiscales"; - Título II: "De los recursos administrativos"; Título - III: "De la ejecución de los créditos tributarios"; Título IV: "De la demanda contencioso-tributaria"; Título V: "Del convenio tributario"; Título final: "Aplicación extensiva de las Disposiciones de este Código". Pues - bien, el Título IV: "De la demanda contencioso-tributaria", destina el Capítulo V, con la denominación de - Acción de pago indebido, a la materia de la devolución de impuestos indebidos. A pesar de su situación sistemática, de índole formal, el mencionado Capítulo incluye, además de algunos preceptos de este carácter (25), -

---

(24) Cfr. BURNEO BURNEO, E.: Recopilación de Leyes Tributarias de la República del Ecuador. 1. Código Fiscal, en "Recopilación de Códigos y Leyes de la República del Ecuador", III, hojas cambiables (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1969) 1/7.

(25) Nos referimos a los artículos: 153; 154; y - 155 al 158, ambos inclusive. Ibídem, 1/40-1/42.

otros de tipo sustantivo (26). Entre estos últimos consideramos conveniente transcribir el que consideramos - precepto fundamental. Dice así:

""""Artículo 151.- Procedencia de la Acción de Pago Indebido.- Habrá lugar al recurso ad ministrativo de pago indebido y, en su caso, a la acción de pago indebido ante el Tribu-- nal Fiscal, siempre que se pagare una contri bución sin que haya nacido la respectiva - obligación tributaria, conforme a los supues tos de hecho y derecho que contemplan las le yes para su nacimiento, sea que no exista obligación tributaria alguna, o sea que el - pago resulte excesivo en relación con la jus ta medida de dicha obligación. En iguales - condiciones procederá la acción de pago inde bido por multas que se hubieren impuesto y - exigido ilegalmente o fuera de la medida le gal.""""(27).

Por otro lado, dentro del Capítulo que lleva el epígrafe: "De la extinción de los créditos fiscales", perteneciente a la normativa sobre la obligación tributaria; con ocasión de la regulación de la compensación (28) y de la prescripción (29) tributarias, aparecen al

---

(26) Nos referimos a los artículos: 151 y 152. Ibídem, 1/40.

(27) Ibídem, 1/40.

(28) Nos referimos al artículo 26, que lleva el título de "Compensación de Créditos fiscales". Ibídem, 1/13.

(29) Nos referimos al artículo 32, titulado "Plazos de la prescripción", y al artículo 34, con la rúbrica de "Interrupción de la prescripción". Ibídem, 1/15.

gunas referencias a la devolución de impuestos indebidos.

Del análisis del Código Fiscal del Ecuador, - consideramos de interés destacar:

1º Que la normativa codificada ecuatoriana se ocupa solamente de la devolución de impuestos indebidos; no conteniendo referencia a la figura de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria. Tampoco recoge supuestos correspondientes a otras especies devolutivas, distintas de la devolución de impuestos indebidos. En este punto el Código Fiscal coincide con sus congéneres latinoamericanos.

2º Algunas normas codificadas sobre la devolución de impuestos indebidos, no todas, se exponen desde la perspectiva de la extinción de la obligación tributaria. No obstante, la situación sistemática es netamente procesal.

3º Se advierte igualmente, la existencia de - dos grandes clases de normas reguladoras de la devolución de impuestos indebidos: las sustanciales y las formales. No obstante, el Código ecuatoriano contiene - alguna deficiencia sistemática respecto de éstas.

4º Se puede estimar que la normativa codificada ecuatoriana sobre la devolución de impuestos indebidos, es bastante completa y de notable calidad. Constituyen una muestra de lo afirmado, los comentarios que -

hace MADERA GRIJALVA (30).

## VII. LA CODIFICACION TRIBUTARIA PERUANA.

Por lo que respecta a la codificación tributaria peruana sobre la devolución de impuestos, hemos considerado procedente exponer en primer lugar el "Anteproyecto de Código Tributario para la República del Perú", realizado por el Prof. GARCIA AÑOVEROS. Y en segundo lugar nos ocuparemos del Código Tributario, de 1966. Procedemos así, por cuanto el Anteproyecto del ilustre Profesor español contiene un apartado dedicado a la devolución de impuestos, mientras que el Código carece de él, conteniendo únicamente unas brevísimas alusiones a dicha materia, con motivo de la regulación de los modos de extinción de la obligación tributaria.

### A) EL ANTEPROYECTO DE CODIGO TRIBUTARIO, DE - GARCIA AÑOVEROS.

Las partes principales de este Anteproyecto son: la "Exposición de Motivos"; "Observaciones adicionales sobre algunos artículos"; el Título I. "Del ámbito de aplicación de este Código"; el Título II. "De los titulares del poder tributario"; el Título III. "De las normas tributarias"; el Título IV. "De los créditos tributarios"; el Título V. "De las obligaciones tributarias"; el Título VI. "De las infracciones y sanciones -

---

(30) Vid. MADERA GRIJALVA, E.: Estudios de Derecho tributario. La relación tributaria y la de pago - indebido (Quito-Ecuador, 1971) 203-230.

tributarias"; el Título VII. "De los órganos de la Administración tributaria"; el Título VIII. "Del procedimiento de gestión"; el Título IX. "De las reclamaciones en vía administrativa"; el Título X. "Del recurso ante el Poder judicial"; y las "Disposiciones transitorias y finales".

Pues bien, dentro del Título: "De los créditos tributarios", incluye GARCIA AÑOVEROS un último Capítulo con la rúbrica: De la Repetición de Ingresos indebidos (31). Y del examen de este Capítulo en relación con el resto del Anteproyecto de Código Tributario, nos interesa señalar:

1º Que el sentido técnico jurídico del término repetición, es el de petición de devolución. En este caso referida, obviamente, a la devolución de impuestos.

2º Que se ocupa solamente de la devolución de impuestos indebidos, tanto en la Exposición de Motivos (32), como en el texto articulado (33).

3º Que la "Repetición de Ingresos Indebidos" es situada sistemáticamente, dentro de lo que se puede llamar la "biología" de la obligación tributaria. Efec-

---

(31) Cfr. GARCIA AÑOVEROS, J.: Anteproyecto de Código Tributario para la República del Perú, en BELAUNDE GUINASSI, M.: Código tributario concordado y comentado (Lima, Ed. Desarrollo, 1970) 393 a.

(32) Ibídem, 380.

(33) Nos referimos a los artículos 106 y 107, y a los Títulos VIII, IX y X. Ibídem, 399 a -408.

tivamente, después de las cuestiones relativas al nacimiento, transmisión y extinción de dicha obligación; - con posterioridad a los temas de la capacidad y domicilio; y de las garantías del crédito tributario; GARCIA AÑOVEROS coloca la figura citada, como final de esta - prenormativa. Decimos "prenormativa" por tratarse de un Anteproyecto de Ley, y no de un texto vigente.

4º Que en esta prenormativa peruana codificada se advierten claramente, los aspectos sustanciales y los aspectos formales de la devolución de impuestos indebidos. Los aspectos formales, relativos al ejercicio del derecho a la devolución impositiva indicada, se encuentran situados en los Títulos VIII, IX y X.

#### B) EL CODIGO TRIBUTARIO DE PRINCIPIOS GENERALES.

El Congreso de la República del Perú autorizó al Poder Ejecutivo, en virtud de Ley Nº 16.043, de 4 de febrero de 1966, para que pusiera en vigencia, con fuerza de ley, el proyecto de Código Tributario de Principios Generales. Y el Consejo de Ministros, por Decreto Supremo Nº 263-H, de 12 de agosto de 1966, aprobó su - promulgación. El "Código Tributario - Principios Generales", consta de un Título Preliminar: "Disposiciones Generales"; Libro Primero: "De la obligación tributaria"; Libro Segundo: "De la Administración y el Procedimiento Tributario"; Libro Tercero: "De las Reclamaciones y Recursos"; Libro Cuarto: "De las Infracciones y Delitos - Tributarios y de sus Sanciones"; y de "Disposiciones -

Transitorias y Finales" (34).

Tal como hemos indicado al comienzo de la exposición de la codificación peruana, el Código tributario no se ocupa, ni con epígrafe propio ni con tratamiento general, de la devolución de impuestos indebidos, a pesar de que el Anteproyecto del Prof. GARCIA AÑOVEROS le destinaba un Capítulo, según hemos tenido ocasión de poner de manifiesto más arriba (35). Únicamente, se contempla el fenómeno de la devolución de impuestos, cuando se regulan la compensación y la prescripción, como causas de extinción de la obligación tributaria. Así dentro del Título VII: "De la extinción de la obligación tributaria", perteneciente al Libro Primero: "De la obligación tributaria", se hace referencia a la compensación de la obligación tributaria con los créditos por impuestos indebidos (36); y también a la prescripción del derecho a repetir el pago indebido impositivo

---

(34) Cfr. BELAUNDE GUINASSI, M.: o.c., nota nº 31, 3 s.

(35) Además del Anteproyecto del Prof. GARCIA AÑOVEROS, precedieron al Código tributario peruano: - el de Carlos LLONTOP AMOROS, y el de la Dirección General de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda y Comercio. Es únicamente el del Prof. - GARCIA AÑOVEROS, sin embargo, el que se ocupa, con epígrafe propio y tratamiento general, de la devolución de impuestos indebidos.

(36) Nos referimos al artículo 35, párrafo primero, del Código tributario, en "Revista de Derecho y Ciencias políticas", de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (primer cuatrimestre, 1967) 156.



(37).

Comentando BELAUNDE GUINASSI el Código Tributario del Perú, se ocupa del derecho a la devolución de impuestos indebidos, situándolo entre los que integran el repertorio de los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria (38). Considera este autor que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es titular, no solo de obligaciones y deberes, sino también de derechos, incluyendo entre estos últimos el de "Recobro de pago indebido", al lado de los derechos que denomina: de "Legalidad", "Obrar", "Fijar domicilio", "Acción de reclamación e impugnación judicial" y "Representación voluntaria". Y al referirse al derecho objeto de nuestra atención, escribe: "El derecho de ejercitación de reclamación de cobro indebido por parte del contribuyente, se basa en el principio de autenticidad en la aplicación de las normas, de legalidad e irretroactividad.- El recurso ordinario es el de impugnación de una acotación ilegal o indebida en la vía administrativa y, a su turno, ante el Poder Judicial" (39).

De todo cuanto antecede consideramos conve--

---

(37) Nos referimos al artículo 39, párrafo tercero, y al artículo 40, 3º, del Código Tributario peruano. Ibídem, 156.

(38) Cfr. BELAUNDE GUINASSI, M.: Comentarios sobre el Código Tributario, en "Código Tributario concordado y comentado" (Lima, Ed. Desarrollo, 1970) - - 554 s.

(39) Ibídem, 554 s. 556.

niente destacar:

1º Que la normativa codificada peruana se ocupa solamente de la devolución de impuestos indebidos; - no conteniendo referencia a la figura de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria. Tampoco recoge supuestos de otras especies devolutivas, distintas de la devolución de impuestos indebidos.

2º Que no existe un bloque normativo codificado, sobre la devolución de impuestos indebidos; sino solamente unos preceptos aislados e inconexos, que se encuentran situados sistemáticamente dentro de la regulación de la obligación tributaria. Y aparecen únicamente, en el seno de la extinción de ésta; y en el lugar de - las normas relativas a la compensación y prescripción - tributarias.

3º Que por un comentarista del Código peruano se considera el derecho a la devolución de impuestos indebidos, como uno más entre los diversos que integran - el elenco de los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

#### VIII. EL CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, DE BRASIL.

El "Código Tributario Nacional", de 25 de octubre de 1966, se divide: en una "Disposición preliminar"; el Libro Primero, relativo al "Sistema tributario nacional"; y el Libro Segundo, que corresponde a las - "Normas generales de Derecho tributario". En este últi-

mo Libro y dentro del Capítulo IV: "Extinción del crédito tributario", perteneciente al Título III: "Crédito tributario"; destina el Código un epígrafe al Pago indebido, en el que se contienen cinco artículos que regulan la devolución de impuestos indebidos (40). Sus comentaristas, como MOTTA MAIA (41); Claudio MARTINS (42); y BALEEIRO (43), siguen, en la exégesis de esta materia, la sistemática del Código brasileño.

Del análisis del indicado epígrafe sobre el Pago indebido, estimamos que conviene señalar, a los efectos de la metodología adoptada en esta investigación, los extremos siguientes:

1º Que la normativa codificada brasileña se ocupa solamente de la devolución de impuestos indebidos; no conteniendo referencia a la figura de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria. Tampoco recoge supuestos de otras especies devolutivas, distintas de la devolución de impuestos indebidos.

---

(40) Cfr. Código tributario nacional, o.c., nota nº 1, 83 s.

(41) Vid. MOTTA MAIA, J.: Comentário ao Código tributário nacional (São Paulo, Ed. José Bushatsky, 1972) 196-199.

(42) Vid. MARTINS, C.: Normas gerais de Direito tributário (2ª ed., Rio de Janeiro-São Paulo, Ed. Forense, 1969) 151-153.

(43) Vid. BALEEIRO, A.: Direito tributário brasileiro (2ª ed., Rio, Ed. Forense, 1970) 493-506.

2º Que las normas codificadas sobre la devolución de impuestos indebidos, se encuentran situadas sistemáticamente dentro de la regulación de la obligación tributaria, y más concretamente, de su extinción.

3º Se advierte igualmente, la existencia de dos grandes clases de normas reguladoras de la devolución de impuestos indebidos: las sustanciales y las formales.

#### IX. EL MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA.

El "Programa Conjunto de Tributación" de la Organización de los Estados Americanos (OEA), y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), patrocinó la redacción de un trabajo, que fué realizado por los Profesores VALDES COSTA, GOMES DE SOUSA y GIULIANI FONROUGE, con la colaboración de otros juristas. Se terminó en 1967 con el título de "Modelo de Código Tributario para América Latina".

La finalidad pretendida fué la de ordenar los principios generales del Derecho Tributario, para que sirvieran de modelo o base de consulta a los países de América Latina; y lograr el objetivo de unificar, en lo posible, las locuciones y las normas tributarias generales o comunes a los tributos singulares. "No se trata —escribe GIULIANI FONROUGE— de un texto único de aplicación automática, sino de principios que deben adaptarse a las características institucionales y tradi

cionales de cada país" (44).

Las divisiones principales de este texto son las siguientes: Título I: "Disposiciones preliminares"; Título II: "Obligación tributaria"; Título III: "Infracciones y sanciones"; Título IV: "Procedimientos ante la Administración tributaria"; Título V: "Contencioso tributario". Nos parece una estructura evidentemente modélica; es decir, digna de ser tenida en cuenta, por su sencillez e intrínseca validez.

En el último Título, o sea, el denominado - - "Contencioso tributario", existe el Capítulo IV, titulado: Acción de repetición. Se refiere solamente a la devolución de impuestos indebidos, y, primordialmente, a su aspecto procesal. Consta de cinco artículos muy claros que, estimamos, constituyen un tratamiento general muy apreciable de dicha materia, procesalmente considerada (45). Sin embargo, el aspecto sustantivo resulta insuficientemente tratado (46).

---

(44) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: o.c., nota nº 8, 48.

(45) Nos referimos a los artículos 189 al 193, ambos inclusive, en relación con los artículos 62 y 178. Cfr. Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, en BELAUNDI GUINASSI, M.: o.c., nota nº 31, 517 s. 491.

(46) La obligación de pagar un interés, equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, y prevista en el artículo 192 en relación con el artículo 62; no constituye más que un aspecto aislado y reducido,

Los puntos que, en relación con este Modelo - de Código Tributario, consideramos que merecen ser señalados a los efectos del presente trabajo, son los siguientes:

1º El Modelo de Código Tributario para América Latina no constituye una fuente directa del ordenamiento jurídico de la devolución de impuestos indebidos. Pero sí podemos considerarlo como una fuentes indirecta importante, ya que, si no contiene normas directamente aplicables, es forzoso reconocerle un valor normativo potencial o preparatorio de aquéllas, dada su finalidad y origen.

2º Que las reglas-modelo codificadas para América Latina, se ocupan solamente de la devolución de impuestos indebidos; no conteniendo referencia a la figura de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria. Tampoco recogen supuestos de otras especies devolutivas, distintas de la devolución de impuestos indebidos.

3º Se advierte igualmente, la existencia de dos grandes clases de normas reguladoras de la devolución de impuestos indebidos: las sustanciales y las formales. Sin embargo, el grupo normativo de esta materia tiene un contenido preponderantemente procesal; obser-

---

aunque importante, de la amplia regulación que requiere la devolución de impuestos. Por otro lado, conviene señalar que la obligación de pago de intereses por el Estado, es accesoria de la obligación principal de devolución impositiva.

vándose un vacío, si bien no total, en el ámbito de las reglas-modelo de carácter sustantivo.

#### X. CONCLUSIONES.

Trataremos aquí de reducir a sus términos más concisos y esenciales, merced a un proceso de clasificación y depuración de ideas, el contenido expuesto sobre la devolución de impuestos en los Códigos tributarios extranjeros. Con este modo de trabajar, no solamente establecemos las conclusiones del Capítulo, sino que ofrecemos también un medio claro para juzgar sobre la validez científica del trabajo. Proponemos las siguientes conclusiones:

PRIMERA.— De las codificaciones tributarias expuestas se deduce, que solamente la alemana contiene una división de la devolución de impuestos, en dos grandes especies: la devolución de impuestos indebidos, y la devolución de impuestos no indebidos. Lo que creemos que supone por parte del legislador alemán, un implícito reconocimiento y una presunta consideración, de la devolución de impuestos, como una institución jurídica; es decir, como una categoría conceptual general.

SEGUNDA.— El resto de las codificaciones tributarias se refieren, única y exclusivamente, a la devolución de impuestos indebidos, que es la especie más frecuente, y por ello más rica en normas; y, en consecuencia, más estudiada y elaborada, de la devolución de impuestos en general. Por tanto, dichas codificaciones

no contienen referencia, ni siquiera indirecta, a la figura devolutiva general, como categoría unitaria y genérica.

TERCERA.— El Código francés, que se ocupa preponderantemente de la devolución de impuestos indebidos, recoge sin embargo, la regulación de algún supuesto de devolución de impuestos no indebidos: como es el relativo a la anulación de operaciones, previsto en los llama dos Derechos de Registro y Timbre. Este caso, provocado por la eliminación "a posteriori" de la capacidad econó mica primitiva, se halla previsto también en la codifi cación alemana.

No obstante, la codificación francesa no alcanza la formulación expresa de las dos grandes clases devolutivas, que hace la alemana. Ni en su normativa llega al grado de generalización y racionalidad, común a los diversos impuestos singulares, que estimamos consigue el Código germánico. Sobre todo, en la valiosa disciplina general que contiene este último, sobre la - devolución de impuestos indebidos.

CUARTA.— Dentro de las codificaciones tributa rias que se refieren, única y exclusivamente, a la devolución de impuestos indebidos, nos parece necesario - distinguir dos grupos:

a) El constituido por aquellas que contienen un bloque normativo sobre la devolución de impuestos in debidos, el cual supone un tratamiento general de la ma teria o una disciplina común de la misma, bastante com-



pleta y de cierta calidad, aplicable a las distintas figuras impositivas. Representa una exteriorización de lo antedicho, el hecho de que esta materia aparece en los textos legales codificados, con epígrafe propio y con--creto. Es una excepción en este punto, el Código mejicano, quien, conteniendo una añeja normativa muy estimable, sin duda superior a la de la Ley General Tributaria española, carece de epígrafe determinado con apartado independiente.

En este grupo se encuentran los Códigos tributarios de Méjico, Ecuador y Brasil. Y también el Código--modelo para América Latina y el Anteproyecto de Código peruano del Profesor GARCIA AÑOVEROS. Debemos de mencionar también aquí, la codificación alemana, pero única--mente en lo que respecta a la devolución de impuestos indebidos. Porque su lugar en estas conclusiones es otro, por cuanto dicha codificación considera, a dife--rencia de los Códigos referidos, no solamente la devolución de impuestos indebidos, sino también la de los no indebidos. El Código francés merece también una clasificación independiente de la que aquí tratamos: la contenida en la "Tercera" conclusión anterior. Porque no se ocupa única y exclusivamente de la devolución de impuestos indebidos.

b) El otro grupo de las codificaciones tributarias que se refieren, única y exclusivamente, a la devolución de impuestos indebidos, es el formado por aquellas que, aun siendo aplicables a las distintas figuras impositivas singulares, entendemos que no contienen un

bloque normativo, de las características pertenecientes a las codificaciones del anterior grupo. Porque las de éste solamente poseen unos preceptos aislados e inconexos sobre la especie devolutiva expresada. Los cuales aparecen, generalmente, con motivo de la regulación de la extinción de la obligación tributaria.

Estimamos que se hallan incluídos en este grupo, el Código chileno y el Código tributario de Principios Generales de la República del Perú.

QUINTA.- Las normas codificadas sobre devolución de impuestos indebidos, que se contienen en un bloque normativo general y común; es decir, las relativas al primer grupo de anterior referencia, se encuentran situadas sistemáticamente, y por lo general, dentro de la regulación de la obligación tributaria, y más concretamente, de su extinción. No obstante, se observa en el Código-modelo para América Latina y en el Código del Ecuador, una sistemática, no exclusiva pero sí, preponderantemente, de carácter procesal.

SEXTA.- En las normas codificadas sobre devolución de impuestos indebidos, incluídas en el expresado primer grupo, se advierte la existencia de dos grandes clases de ellas: las sustanciales y las formales. - No obstante, en algunos Códigos no se hallan claramente separadas, ni la sistemática en este punto es rigurosa.

## CAPITULO V

### LA DEVOLUCION EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ESPAÑOLA

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
  - A) Normativa directa.
    - a) El artículo 155.
    - b) La consideración formal preponderante.
    - c) La consideración integral: sustancial y formal.
  - B) Normativa indirecta y parcial.
    - a) Prescripción del derecho a la devolución.
    - b) Compensación del derecho a la devolución.
- III. LA NORMATIVA DE LAS RECLAMACIONES ECONOMICO-ADMINIS-  
TRATIVAS.
  - A) El grupo normativo reglamentario.
  - B) Consideraciones críticas.
  - C) El artículo 118.
    - a) Reconocimiento del derecho a la devolución.
    - b) Cumplimiento del derecho a la devolución.
  - D) El artículo 6.

## IV. EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION.

- A) Normativa indirecta y parcial.
- B) El artículo 65: Clases de devolución de impuestos.
- C) Formas de compensación del derecho a la devolu---  
ción.

## V. CONCLUSIONES.

= = = = = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Con este apartado introductivo perseguimos - dos finalidades: una, la de delimitar el contenido del Capítulo, no solamente respecto de otros, sino también respecto de aquellos ámbitos no incluídos en el trabajo. Y otra: la de ordenar su exposición, mediante el esta--blecimiento de su plan expositivo.

Por lo que se refiere al objetivo delimitador, debemos de considerar en primer lugar, que el presente Capítulo se halla situado sistemáticamente, dentro del Título que denominamos: "La legislación general y básica de la devolución de impuestos". Lo que implica que - excluyamos del campo investigador, la legislación devo--lutiva de los impuestos singulares o de grupos de ellos, y de los casos particulares; y también la legislación - de los detalles concretos, fundamentalmente de carácter formal. La cual, al ser por esencia subordinada de la -

sustancial, y además muy abundante y diversa, dificultaría la visión general y básica del estado de la cuestión.

En consecuencia, nos limitamos en el estudio, al examen y análisis de la legislación de carácter general y básico, y por ello común a los distintos tributos particulares. Cuya forma de proceder estimamos, que constituye el instrumento metódico adecuado para la realización de un trabajo de este tipo, que aspira a establecer las líneas generales y básicas de la figura que venimos denominando: devolución de impuestos.

Por ello no incluimos aquí, una concreta normativa tributaria internacional, contenida en el Decreto de 25 de febrero de 1971, constituido por normas reglamentarias aplicativas de los Convenios suscritos por España, para evitar la doble imposición; que regula el procedimiento de devolución de ciertos impuestos, en favor de personas residentes en el extranjero. Nos ocuparemos de esta legislación especial, que configuramos como expresión de una clase de devolución de impuestos, distinta de las habituales; en la parte del trabajo dedicada a la tipología de la devolución de impuestos, - por entender que es su lugar adecuado, de acuerdo con la metodología que rige nuestra investigación.

Sabemos también que, bajo el amplio epígrafe: "La legislación general y básica de la devolución de impuestos", tratamos, no solo la de ámbito nacional, sino también la extranjera; distinguiendo por un lado, el sector tributario; y por otro, el presupuestario. Y ha-

biendo destinado el presente Capítulo a la legislación tributaria española, se puede advertir su clara separación del inmediato anterior: dedicado a la extranjera; así como del inmediato posterior: que se ocupa de la legislación presupuestaria.

Por último, en el examen de la legislación tributaria española, nos limitamos también a la estatal. Por lo que dejamos excluida la correspondiente a la devolución de impuestos de las Entidades locales, contenida en los artículos 248 al 253, ambos inclusive, del Reglamento de Haciendas Locales.

Hasta aquí: la delimitación del contenido de este Capítulo. A continuación establecemos su plan expositivo. La legislación tributaria española, y además, general y estatal, la hemos ordenado distinguiendo tres grupos normativos, que son:

- El constituido por las normas correspondientes contenidas en la Ley General Tributaria.

- El formado por las normas reglamentarias relativas al ámbito de las Reclamaciones económico-administrativas.

- El integrado por los preceptos contenidos en el Reglamento General de Recaudación.

Para terminar procede, como ya es habitual en este tipo de trabajos, formular unas Conclusiones que, no solamente supongan una síntesis de las ideas del Capítulo que estimamos esenciales; sino que también constituyan el medio para seguir avanzando en el razonamien-

to, en un proceso de generalización progresiva.

## II. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

La Ley General Tributaria no ha aprovechado - de la codificación alemana, la división que contiene sobre la devolución de impuestos, en dos grandes especies: la devolución de impuestos indebidos y la devolución de impuestos no indebidos. Tampoco contiene la Ley española referencia a la figura de la devolución impositiva - en general, como categoría genérica y unitaria.

La Ley General Tributaria solamente se refiere a la devolución de impuestos indebidos, regulando esta especie mediante la utilización, según estimamos, de dos clases de normas. Una, que podemos llamar "normativa directa", porque en ella se aborda la materia indicada en una forma frontal y sin rodeos. Está constituida por el artículo 155. Y la otra clase de normas, que podemos denominar "normativa indirecta y parcial", porque en ellas se trata la materia devolutiva, no solo a través de otras materias, sino también de forma parcial, - en el sentido de que comprende solamente algunos aspectos concretos de dicha materia. Esta constituida por - los artículos 64, 65, 66 y 68, reguladores de la prescripción y compensación tributarias.

Por tanto, expondremos la normativa que, sobre la devolución de impuestos indebidos, se contiene - en la Ley General Tributaria, con arreglo a la indicada división, estableciendo los correspondientes apartados

## A) NORMATIVA DIRECTA.

a) El artículo 155.

Está contenida en el artículo 155, que se halla situado dentro de la parte formal de la Ley General Tributaria, denominada: "La gestión tributaria". El precepto, que se compone de dos párrafos, dice así:

""""Artículo 155.- 1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias.

""""2. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación.""""

Comentando SAINZ DE BUJANDA este precepto, afirma que contiene dos normas claramente diferenciadas. La primera, contenida en el número uno, contempla el aspecto material o sustantivo porque hace referencia al derecho a la devolución de los ingresos indebidos. "La fórmula legal que se emplea en lo que atañe al aspecto sustantivo —escribe el Profesor de Madrid— no suscita críticas de fondo. Se limita, en efecto, a reconocer el derecho a la devolución de lo indebidamente satisfecho. Unicamente cabría lamentar la excesiva parquedad de la norma" (1). La segunda, contenida en el número dos, se

---

(1) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho



refiere al aspecto formal, es decir, a los procedimientos administrativos para ejercitar el derecho a la devolución. Con relación a los cuales ha afirmado HERNANDO COLET, que en el artículo 155 "se sienta la base de una regulación futura para las devoluciones de ingresos" - (2).

b) La consideración formal preponderante.

Es importante destacar en esta figura, la distinción entre los aspectos sustanciales y los formales, que reconoce la propia Ley General y subraya SAINZ DE BUJANDA. Porque, por un lado, la situación sistemática del artículo 155; y por otro, los comentaristas del mismo, ignoran o, al menos, dejan en un segundo plano el aspecto sustantivo, quizás influenciados por el indicado sistema legal, refiriéndose preponderantemente al aspecto formal de la devolución de impuestos indebidos, - como si esta perspectiva fuera la decisiva para dar rostro a esta figura.

Así, en lo relativo a la situación sistemática del precepto expresado; alojado, como antes vimos, - en la parte formal del Código español, denominada: "La gestión tributaria"; vemos que resulta incluido en la Sección 1ª: "Procedimientos especiales de revisión", -

---

Financiero, I, 3ª (Madrid, Facultad de Derecho, - 1968-1972) 1071.

(2) Cfr. HERNANDO COLET, S.: Devolución de ingresos, (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1966) 5.

perteneciente al Capítulo VIII: "Revisión de actos en vía administrativa". Lo que explica que algunos trabajos participen de este mismo sistema (3).

Algunos autores han criticado la posición sistemática del artículo 155, pero solamente desde la perspectiva formal de la devolución de impuestos indebidos. Traemos aquí como muestras significadas, las opiniones de ARIAS VELASCO y de GOTA LOSADA. El primero ha escrito: "Tratamos aquí esta materia, siguiendo la sistemática de la Ley General Tributaria, que, no obstante, consideramos poco afortunada en esta ocasión. En efecto, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se sitúa en la Sección I del Capítulo VIII de la Ley, bajo la rúbrica "Procedimientos especiales de revisión", - siendo así que, a nuestro juicio, dicho procedimiento no constituye un remedio procesal autónomo, sino simplemente el trámite de ejecución de todos aquellos acuerdos de los que resulte el derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidamente efectuados" (4). Y GOTA LOSADA entiende que: "La Ley General Tributaria no ha comprendido la verdadera naturaleza jurídica de la devolución de ingresos indebidos y por ello, en lugar

---

(3) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Notas a la Ley General Tributaria española (2ª ed., Madrid, - Ministerio de Hacienda, 1966). Y Vid. Código de las Leyes de Hacienda (Madrid, Ministerio de Hacienda, 1969).

(4) Cfr. ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: Manual de Procedimientos Tributarios (Madrid, Ed. Santillana, 1967) 375.

de incluirla en los procedimientos ejecutivos, la regula dentro de los procedimientos de revisión. En efecto, en el Capítulo VIII (Revisión de actos en vía administrativa), en la Sección 1ª (Procedimientos especiales de revisión), dedica el artículo 155 a regular la devolución de ingresos indebidos" (5).

c) La consideración integral: sustancial y formal.

Aun reconociendo que estas críticas son fundadas, porque contienen afirmaciones que estimamos ciertas; nos parece necesario volver a decir lo importante que resulta en esta investigación, el tener en cuenta la distinción entre los aspectos sustanciales y los formales, que se da en el fenómeno devolutivo, como factor que ayuda a iluminar esta realidad. Máxime cuando ésta se presenta y estudia casi unánimemente, como una figura de carácter formal exclusivamente. Por ello consideramos que conviene hacer las siguientes precisiones:

PRIMERA.- Que cuando se hable de la naturaleza jurídica de la devolución de ingresos indebidos, se considere previamente: o en su aspecto sustancial, es decir, como "relación obligatoria"; o en su aspecto formal, o sea, como "procedimiento". Porque la naturaleza atribuible, en una u otra dimensión, será obviamente distinta; si bien, la segunda habrá de ser subordinada

---

(5) Cfr. GOTA LOSADA, A.: Tratado del Impuesto sobre la Renta, IV (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1972) 818.

de la primera.

SEGUNDA.— Por lo que se refiere al aspecto formal de la devolución de impuestos indebidos, es decir, a su consideración como "procedimiento", hemos de indicar que, la idea de que no resulte acertada la situación sistemática del artículo 155, no quiere decir que su posición esté carente de justificación. Porque estimamos que hay que admitir una indudable conexión entre revisión de actos tributarios y devolución de ingresos indebidos. La cual deriva del proceso de nacimiento de la obligación devolutiva. Porque el hecho generador de ésta lo constituye el ingreso indebido, y éste se produce en virtud de revisión, administrativa o jurisdiccional, de una liquidación tributaria. Ya que la revisión convierte un ingreso presuntivamente debido, en indebido, produciendo éste el efecto de originar la existencia de la obligación de devolución de impuestos.

TERCERA.— Por lo que se refiere al aspecto sustantivo de la devolución de impuestos indebidos, es decir, a su consideración como "relación obligatoria", debemos de recordar su naturaleza jurídica de obligación estatal. Por lo que creemos conveniente dejar aquí constancia, de la evidente dificultad de "colocar" esta figura dentro del sistema de un Código tributario, que comprende las obligaciones tributarias a favor del Estado, cuando aquella consiste en una obligación en contra de este ente.

CUARTA.— El legislador español de la Ley General Tributaria, al enfrentarse con el tema de la devolu

ción de impuestos, se planteó posiblemente esta alternativa: 1ª Tratar la devolución de impuestos en general, mediante la formulación de sus clases, de acuerdo con la solución que suministraba la avanzada Ordenanza Tributaria alemana en este punto. 2ª No ocuparse del fenómeno devolutivo, por entender que, al no consistir en materia de carácter tributario, no debía de tener cabida en la Ley General. En este sentido resulta significativo señalar, que en un Proyecto de Ley General Tributaria, de 1963, elaborado por una Comisión del Instituto de Estudios Fiscales, no aparecía ningún precepto de carácter general sobre la materia de la devolución de impuestos.

La primera opción creemos que exigía un gran esfuerzo previo, de elaboración de una teoría general de la devolución de impuestos, con especial consideración de la legislación española, con cuya dogmática no se contaba ni se cuenta en estos momentos. La segunda opción estimamos que hubiera sido la correcta en pureza de doctrina. No obstante, suponemos que el legislador prefirió, como opción intermedia, dejar una breve constancia de la figura clásica de la devolución de ingresos indebidos, de honda raigambre en la legislación patria, con apariencias dominante de materia procedimental; en un precepto general —el artículo 155— "incrustado" en la parte que se estimó más de acuerdo con dicha apariencia, favorecida por la multitud de normas existentes de carácter formal: la parte dedicada a la "gestión tributaria".

B) NORMATIVA INDIRECTA Y PARCIAL.

Nos ocupamos aquí de la normativa indirecta de la devolución de impuestos indebidos en la Ley General Tributaria, es decir, de la que aparece con ocasión de la regulación de otras materias distintas, como son la prescripción extintiva y la compensación tributaria. Esta normativa es también parcial, porque trata solamente de estos aspectos concretos de la devolución, referidos a su extinción, y no del conjunto de ellos. Y se halla situada dentro de la parte sustantiva de la Ley General Tributaria, denominada: "Los tributos".

a) Prescripción del derecho a la devolución.

La normativa de la Ley General Tributaria correspondiente a este epígrafe, se halla contenida en los artículos 64, 65 y 66. En ella se establece expresamente la prescripción extintiva de la obligación estatal de devolución de impuestos indebidos, con motivo de la regulación de la prescripción tributaria; declarando en el artículo 64 que prescribe "el derecho a la devolución de ingresos indebidos". El contenido íntegro de dicho artículo es el que sigue:

""""Artículo 64.- Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:  
""""a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones, en que el plazo será de diez años.  
""""b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

""""c) La acción para imponer sanciones tri-  
butarias, con la salvedad establecida en la  
letra a); y  
""""d) El derecho a la devolución de ingre-  
sos indebidos.""""

Puede advertirse enseguida que, entre los "derechos y acciones" afectados por la prescripción extintiva, se pueden distinguir dos grupos heterogéneos. Uno, el integrado por los tres primeros apartados, que se caracteriza por referirse a la prescripción tributaria, es decir, a la que gira alrededor de la obligación tributaria principal y accesorias. Y el otro grupo, es el constituido por el cuarto y último apartado del transcrito artículo, que se caracteriza por contener la prescripción de una relación obligatoria que no es tributaria, aunque en la praxis esté relacionada con el tributo: la obligación estatal de devolución de impuestos indebidos.

Ante esta distinción se nos ocurre plantear - una observación: la de que quizá no sea adecuada la inclusión del derecho a la devolución de impuestos en el artículo indicado; que está dedicado mayoritariamente a la regulación de la prescripción tributaria. En defensa de esta afirmación exponemos tres razones:

PRIMERA. - Si el legislador consideró la devolución de ingresos indebidos como una obligación tributaria accesorio, entendemos que no es tal sino independiente y autónoma, y además de signo distinto. Porque las relaciones tributarias tienen por acreedor al Estado, y las relaciones devolutivas de impuestos, tienen -

al Estado por deudor. Por ello hablamos de obligaciones estatales.

Y porque, para que exista la obligación de devolución, hace falta primero que se extinga la obligación tributaria principal mediante el pago. Ya que mal podrá devolverse lo que no se ha pagado. Y al haberse extinguido la obligación tributaria principal, creemos que no habrá posibilidad de vínculo de accesoriedad entre la obligación devolutiva y aquella, porque es inexistente a causa de haberse extinguido con anterioridad al nacimiento de la obligación de devolución.

SEGUNDA.- La prescripción de la obligación es total de devolución de impuestos no precisaba de regulación por parte de la codificación tributaria, porque ya la tenía y tiene: la prevista en el grupo normativo de las obligaciones y derechos del Estado, constituido por los artículos 24 al 31 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911; y por los correspondientes del Proyecto de Ley General Presupuestaria, de 1975, llamado a sustituir a aquella, al menos en los momentos de redacción de esta parte del trabajo.

Porque, como ha escrito ALLER RODRIGUEZ, el ámbito de aplicación de dicho grupo normativo "a partir de la Ley General Tributaria, queda limitado a la prescripción de los créditos a favor y en contra del Estado, ajenos a la relación jurídico-tributaria" (6). Y resul-

---

(6) Cfr. ALLER RODRIGUEZ, C.: Comentarios al Reglamento General de Recaudación (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1971) 161.



ta evidente que la devolución de impuestos es un crédito en contra del Estado, ajeno, jurídicamente, al ámbito tributario.

TERCERA.- Que no es procedente la inclusión - del derecho a la devolución de impuestos en el artículo que comentamos, lo apuntó en su día el Proyecto de Ley General Tributaria. El cual dedicaba el artículo 91, a la prescripción tributaria; y el artículo 92, a la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos (7). Lo que nos parece que pone de manifiesto la - perplejidad del legislador en este punto; el cual, al final, optó por agrupar ambas prescripciones en un solo artículo, que, como vemos, tienen un contenido heterogéneo.

A continuación completamos el análisis de la normativa restante, sobre la prescripción del derecho a la devolución impositiva, que contiene la Ley General Tributaria; distinguiendo tres aspectos clásicos de esta causa extintiva: el plazo, su cómputo y la interrupción de la prescripción.

1) El plazo de prescripción es de cinco años, como se deriva del propio artículo 64, que dice:

"""" Artículo 64.- "Prescriben a los cinco años los siguientes derechos y acciones:..."  
"d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.""""

---

(7) Cfr. AMOROS RICA, N.: Ley General Tributaria (Arts. 1 al 89) (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1967) 647.

Es de destacar que este plazo de cinco años coincide con el establecido en el grupo normativo de las obligaciones del Estado, de anterior referencia, contenido en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública.

2) El cómputo del comienzo del plazo aparece previsto en el artículo 65, que dice así:

""""Artículo 65.- "El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior, - como sigue:... en el d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.""""

En el debate parlamentario sobre el Proyecto de Ley General Tributaria, se formuló una enmienda, proponiendo la expresión: "... desde el día en que se declare el ingreso como indebido" (8). Lo que nos suscita las siguientes reflexiones.

Cuando se realiza el ingreso, es decir, cuando se paga una liquidación tributaria, se produce un ingreso debido, en virtud de la presunción de legalidad de que gozan los actos de determinación de las deudas tributarias, establecida en el artículo 8º de la Ley General Tributaria.

Pero, si la liquidación tributaria se revisa de oficio o por medio de recurso, declarándose en resolución firme que el ingreso presuntivamente debido, es indebido, por existir infracción del ordenamiento tribu

---

(8) Ibídem, 651. Fué formulada por el Procurador en Cortes, Sr. Azcárraga.

tario; parece que es sostenible que el comienzo del plazo de prescripción, puede ser el día en que se convirtió, de presuntivamente debido en indebido. Y este día no es otro que aquel en que así se haya declarado por medio de resolución firme.

En resumen: a la pregunta de ¿Cuándo comienza el plazo de prescripción? contesta la Ley General Tributaria, que el día del pago. Mientras que existe una postura que sostiene que debe de ser el día en que se declare el pago como indebido. Cuya fecha es normalmente bastante posterior a la del pago.

Lo que ocurre es que se pueden armonizar ambas posiciones, argumentando que la declaración que destruye la presunción, produce sus efectos, no desde el día de su notificación, sino desde el día del pago, es decir, con efectos retroactivos. Considerándose el ingreso como indebido ex tunc.

3) A la interrupción de la prescripción se refiere el artículo 66, del que transcribimos solamente la parte que nos interesa.

""""Artículo 66, 2.- "El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64, se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia."""""

Se considerará no interrumpido el plazo de prescripción si los actos interruptivos, tanto del sujeto pasivo como de la Administración, se declarasen nu-

los de oficio o por reclamación de los interesados (9). Y producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración (10).

Estos dos preceptos del Reglamento General de Recaudación, pensados sin duda para regular la prescripción tributaria, creemos que son también aplicables a la devolución de impuestos, no solamente porque es justo que así sea, sino también porque nada se opone a su aplicabilidad.

b) Compensación del derecho a la devolución.

La normativa de la Ley General Tributaria correspondiente a este epígrafe, se halla contenida en el artículo 68, del que transcribimos solamente la parte que consideramos relativa a la devolución de impuestos.

""""Artículo 68, 1.- Las deudas tributarias  
"podrán extinguirse total o parcialmente por  
"compensación en las condiciones que reglamente-  
"ariamente se establezcan:  
""""a) Con los créditos reconocidos por acto  
"administrativo firme a que tengan derecho -  
"los sujetos pasivos en virtud de ingresos in-  
"debidos por cualquier tributo.  
""""b) Con otros créditos reconocidos por ac-  
"to administrativo firme a favor del mismo su-  
"jeto pasivo."""""

---

(9) Cfr. Artículo 63, 3, del Reglamento General de Recaudación.

(10) Cfr. Artículo 63, 4, del Reglamento General de Recaudación.

Como se puede advertir, el precepto transcrito se ocupa de regular la compensación tributaria, pero obviamente, no pretende disciplinar la compensación del derecho a la devolución de impuestos. Lo que sucede es que, al precisar la figura de la compensación, de la reciprocidad de relaciones obligatorias de signo contrario; resulta obligado hacer referencia, junto a las obligaciones tributarias, a aquellas obligaciones a cargo del Estado que son compensables con ellas, entre las que se menciona la obligación de devolución de ingresos indebidos. Con lo que, de esta manera, se produce una normativa indirecta relativa a la compensación del derecho a la devolución impositiva.

También acabamos de ver que en la Ley General Tributaria se produce esta normativa indirecta, respecto de la prescripción del derecho a la devolución; si bien, advertimos entre ambas un matiz diferencial. En la normativa sobre prescripción, tanto las relaciones tributarias como las obligaciones devolutivas, aparecen expuestas en línea, es decir, conjuntamente, como integrantes de una simple relación, que es sometida a la prescripción extintiva. Sin embargo, en la normativa sobre compensación, ya no figuran "en línea" las relaciones tributarias y la relación de devolución impositiva; sino en oposición, es decir, contrapuestas, por exigencias del propio juego compensatorio. No se trata de una disquisición meramente teórica, sino que tiene alguna consecuencia práctica. Por ejemplo, si la normativa sobre prescripción devolutiva se puede, y quizá se debe -

de erradicar del contenido de la Ley General Tributaria; a la normativa sobre compensación, esto no le es posible.

En consecuencia, es explicable que el precepto transcrito se refiera a que: "Las deudas tributarias podrán extinguirse... por compensación..." con las obligaciones de devolución de impuestos indebidos, y no al revés.

Y como dicho precepto, al otorgar la posibilidad de extinción por compensación, a las expresadas obligaciones, manifiesta que se llevará a efecto "en las condiciones que reglamentariamente se establezcan"; habrá que acudir a las correspondientes normas reglamentarias, en busca de normativa reguladora de la devolución de impuestos: que es precisamente la contenida en el Reglamento General de Recaudación. A este lugar y epígrafe de este mismo Capítulo nos remitimos en este punto.

### III. LA NORMATIVA DE LAS RECLAMACIONES ECONOMICO-ADMINISTRATIVAS.

#### A) EL GRUPO NORMATIVO REGLAMENTARIO.

Entendemos por tal grupo normativo, aquel conjunto de disposiciones de carácter reglamentario, que se aglutinan en torno a la materia del procedimiento de sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas. Esta normativa solamente se ocupa de la especie: devolución de impuestos indebidos; ignorando la figura

de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria.

El "Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones económico-administrativas" vigente, de 1959 (11), derogó el anterior de 1924; dejando subsistentes, entre otros, dos artículos que contienen una parte importante de la legislación positiva de carácter general sobre la devolución de impuestos indebidos (12): el artículo 6, y el artículo 118.

El primero se refiere a los hechos generadores de la devolución, consistentes en errores de hecho que concurren en la obligación tributaria; y también a la petición de devolución de ingresos indebidos por rectificación de errores fácticos. Y el artículo 118, de gran extensión y único integrante de un Capítulo epigrafiado con el rótulo: "De la devolución de ingresos indebidos"; hace referencia a las normas de procedimiento conducentes, no solo al reconocimiento del derecho a la devolución, sino también a la realización o cumplimiento de la obligación estatal devolutiva.

Algunos comentaristas de esta normativa han afirmado que el lugar apropiado de ella, no es precisa-

---

(11) Fué aprobado por Decreto de la Presidencia del Gobierno, de 26 de noviembre de 1959 ("BOE" nº 287, de 1º de diciembre de 1959).

(12) La debatida cuestión de la vigencia o no de estos preceptos, ha quedado definitivamente resuelta en sentido afirmativo, por lo que dejamos de lado los términos en que se desarrolló la polémica; que por otra parte tuvo un alto valor jurídico.

mente un Reglamento procesal de los recursos económico-administrativos, sino el de un cuerpo legal que contenga las normas básicas y rectoras de la Hacienda Pública. Así, ALCALA DEL OLMO, refiriéndose al artículo 6, pone de manifiesto la incorrección de su alojamiento en este grupo normativo, tratando de explicar esta inclusión - por un posible deseo del legislador, de dar al precepto una aplicabilidad general, común a todos los tributos, de la que entonces carecía (13). Y TURPIN VARGAS, con relación al mismo artículo y después de exponer la improcedencia de su indicada situación (14), sugiere que

---

(13) "Se ha discutido la improcedencia de traer al Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, el precepto de referencia. Es innegable que no es su lugar apropiado, creyéndose que movió al legislador, para consignar el precepto dicho, el encontrarse él mismo en alguna legislación especial sobre impuestos, y no en todos, de donde resultaba que tal disposición se aplicaba a los errores o duplicaciones de pago realizados en unos impuestos, pero no en toda clase de contribuciones e impuestos...". Cfr. ALCALA DEL OLMO, E.: Legislación sobre Tribunales y Procedimiento económico-administrativo (Madrid, Gráficas Uguina, 1946) 81.

(14) "Tal y como aparece redactado este artículo, ni por razón de la materia, ni por la autoridad - que tiene competencia para la resolución de las peticiones que se produzcan al amparo de su contenido, ni por la tramitación y recursos que pueden ser concedidos, cabe entender adecuada la inclusión de este artículo en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones económico-administrativas". Cfr. TURPIN VARGAS, J.: El Procedimiento Económico-Administrativo. Tribunales y Jurados (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1956) 156.



su lugar correcto sería el de un "cuerpo articulado obediente a una sistemática"... "donde se inserten los principios rectores de la Hacienda pública"; es decir, - un "cuerpo legal" que recogiera "los preceptos básicos de la organización, funcionamiento, derechos y obligaciones de la Hacienda Pública" (15).

Por otra parte, y en esta misma línea de pensamiento, algunos autores significados han situado el estudio y exposición de la devolución de impuestos indebidos, dentro de la materia del Procedimiento de las relaciones económico-administrativas (16); si bien, creemos que, sintiéndose forzados y a disgusto por dicha inclusión, han precisado que la devolución consiste realmente: en una "institución ajena" a aquella materia, como dice FABREGAS DEL PILAR (17); o en un "procedimiento especial" de dichas reclamaciones, como afirma DE USERA (18).

Todo lo cual, según se acaba de exponer, nos parece que ha servido para provocar que, el Reglamento

---

(15) Ibídem, 158.

(16) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Tributación del beneficio de la Empresa y de sus participantes (Madrid, Ed. Revista de Derecho Mercantil, - 1949) 687.

(17) Cfr. FABREGAS DEL PILAR, J.M.: Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (Madrid, Ed. Reus, 1943) 383. 674.

(18) Cfr. DE USERA, G.: Legislación de Hacienda Española (7ª ed. Madrid, Ed. Aguilar, 1959) 422 s.

vigente de 1959 haya eliminado de su ámbito la figura - de la devolución de impuestos indebidos; confirmando - así el punto de vista que aquí se sostiene.

#### B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

Reconociendo la validez de los comentarios ex puestos en el apartado anterior, que han ido dirigidos a impugnar el alojamiento del grupo normativo sobre la devolución de impuestos indebidos, dentro del ámbito procesal de las reclamaciones económico-administrativas; creemos conveniente formular las siguientes consideraciones críticas, a fin de intentar situar el problema en sus más exactos términos posibles:

PRIMERA.— En este Capítulo, dedicado a la exposición del estado de la cuestión en la "Legislación tributaria española", estimamos que nos hemos de limitar a constatar el hecho simple de la existencia de - unas normas residuales vigentes sobre la devolución de impuestos indebidos; que pertenecen formalmente al Reglamento de 1924, derogado por el Reglamento de 1959, pero no alcanzando el cese de la vigencia a las citadas normas, que por ello, las denominamos "residuales".

SEGUNDA.— Que las opiniones formuladas sobre la improcedencia de la situación sistemática legal, de la devolución de impuestos indebidos, se encuentran ubi cadas temporalmente en el período 1934-1959, que es el de la inserción de los artículos 6 y 118, como partes integrantes del Reglamento de 1924. No olvidemos que un

Decreto de 1934, dió a dichos artículos una nueva redacción: la que actualmente poseen.

TERCERA.- En los momentos actuales, suponen una aceptación de las referidas opiniones, las siguientes circunstancias:

a) El Reglamento de 1959, que no incorporó a su contenido la materia de la devolución de impuestos indebidos.

b) El artículo 155 de la Ley General Tributaria, que, tal como hemos visto anteriormente, incluye la devolución de impuestos indebidos.

c) El anunciado Reglamento General de Gestión Tributaria, el cual, según parece dar a entender GOTA LOSADA, habrá de ser el texto legal apropiado para regular la devolución de impuestos indebidos (19).

CUARTA.- Consideramos que la normativa sobre las reclamaciones económico-administrativas, constituye evidentemente legislación tributaria, lo que justifica que se traiga a este Capítulo. No obstante hemos de llamar la atención sobre el artículo 118, cuyo contenido mayoritario, estimamos que pertenece a la legislación presupuestaria, porque se refiere primordialmente al cumplimiento de la obligación de devolución por parte del Estado.

QUINTA.- Sin embargo, y por un designio de in

---

(19) Cfr. GOTA LOSADA, A.: Tratado del Impuesto sobre la Renta, IV (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1972) 818 s.

tentar obtener una mayor claridad expositiva, y además, poder mostrar con sencillez el iter de la investigación, en esta parte que recoge el estado de la cuestión en la "Legislación tributaria española"; nos ha parecido conveniente, como recurso metódico, utilizar un criterio positivo-formal en la exposición de los artículos 6 y 118, considerándolos, solamente a estos efectos, como normativa perteneciente a las reclamaciones económico--administrativas.

A continuación, dedicamos a cada uno de estos preceptos sendos apartados, en los que trataremos de trazar las líneas generales de ambos.

### C) EL ARTICULO 118.

Un Decreto de 1934 (20) estableció una de las disposiciones reglamentarias vigentes sobre la devolución de impuestos indebidos, mediante la adición al "Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas" de 1924 (21), del Capítulo XVI: "De las devoluciones de ingresos indebidos"; que está constituido por un artículo único: el 118 (22). Este artícu

---

(20) Cfr. Decreto de 2 de agosto de 1934. Aranzadi, Repertorio de Legislación, 1449.

(21) Fué aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924 ("Gaceta" n.ºs. 213, de 31 de julio, y 214 de 1.º de agosto).

(22) El antecedente inmediato de este artículo 118 está constituido por el artículo 3.º del "Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas" de 29 de julio de 1924.

lo, que tiene una gran extensión, puesto que consta de ocho amplios párrafos, posee un carácter netamente formal, porque contiene un conjunto de normas sobre el procedimiento de la devolución.

Los cuatro primeros párrafos contienen unas - normas de procedimiento encaminadas al reconocimiento - del derecho a la devolución, y los cuatro últimos recogen la normativa de procedimiento dirigida a la realización de la devolución. La distinción entre las fases - procedimentales del "reconocimiento" y la "realización" se aprecia en el artículo 155, 2, de la Ley General Tributaria, cuando dice que: "Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse... para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización...". Por su parte, el Prof. SAINZ DE BUJANDA recoge, analiza y establece esta distinción, en su obra general de Derecho financiero, al exponer la materia de la Devolución de ingresos indebidos; dividiéndola en dos categorías que se manifiestan en dos epígrafes: "Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución" y "Procedimiento para realizar la devolución de la suma ingresada" (23).

a) Reconocimiento del derecho a la devolución.

Los cuatro primeros párrafos del artículo 118, contienen las siguientes normas de procedimiento sobre

---

(23) Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 1, - 1071-1074.

el reconocimiento del derecho a la devolución de impues  
tos indebidos:

""""Artículo 118.- Cuando de una resolución  
"firme de recurso, reclamación o expediente,  
"comprendida en este Reglamento, resultare un  
"ingreso indebido o se condonara una multa sa  
"tisfecha, se acordará de oficio devolver el  
"importe que corresponda, considerándose éste  
"como minoración de los valores del respecti-  
"vo concepto del presupuesto.

""""Una vez firme la resolución de referen-  
"cia, la oficina liquidadora procederá inme-  
"diatamente a instruir las oportunas diligen-  
"cias de devolución, que consistirán, por su  
"parte, en expedir una copia certificada de -  
"la resolución comprensiva de los extremos ne-  
"cesarios a estos efectos, consignando en -  
"ella, en vista de los antecedentes del caso,  
"la cantidad líquida a devolver, y remitiendo  
"la certificación con el justificante origi--  
"nal del ingreso correspondiente a la Inter--  
"vención. La oficina liquidadora hará constar  
"en el expediente original, por medio de dili-  
"gencia al margen de la resolución que motiva  
"la devolución, haber expedido copia certifi-  
"cada a los efectos de dicha devolución. En -  
"caso de extravío del justificante original -  
"del ingreso, sustituirá cuando se trate de -  
"carta de pago, por certificación que habrá -  
"de solicitar la parte interesada. Cuando el  
"ingreso se hubiera realizado por recibo, pa-  
"tente o papel de pagos al Estado, la sustitu-  
"ción se hará previas las diligencias que es-  
"time oportunas la oficina correspondiente.

""""La Intervención consignará por diligen-  
"cia en el expediente, que autorizará precisa-  
"mente el Interventor, en relación con el Re-  
"gistro de entrada de caudales, el asiento -  
"que acredite el ingreso y que no ha sido ob-  
"jeto de devolución anteriormente. Cuando el  
"ingreso, por haber tenido lugar con otros,-  
"no estuviere precisado en el asiento del Li-

"bro de entrada de Caudales, se determinará  
"por los antecedentes oportunos e informe de  
"quien corresponda. En los casos de devolucio-  
"nes de cantidades ingresadas por recibo, pa-  
"tente o papel de pagos del Estado, se hará -  
"constar además el resultado del entalonamien-  
"to de dichos justificantes al dorso de los -  
"mismos.

"""Cada una de las oficinas que intervengan  
"en las diligencias expresadas en los párra-  
"fos anteriores tendrán un plazo de cinco  
"días hábiles para realizarlas, que se enten-  
"derá interrumpido, en su caso, cuando por  
"causas imputables al contribuyente no se pu-  
"dieren practicar. En el mismo plazo de cinco  
"días la Intervención de Hacienda, de estimar  
"completa la justificación y estar conforme  
"con lo actuado, expedirá el correspondiente  
"mandamiento de pago, que someterá a la firma  
"del Ordenador a quien compete, mandamiento  
"que se justificará con las actuaciones prac-  
"ticadas. De no estar conforme por estimar in-  
"suficiente la justificación, hará la propues-  
"ta procedente al Delegado de Hacienda u Orde-  
"nador, y contra el acuerdo que éste dicte, -  
"podrá interponerse reclamación económico-ad-  
"ministrativa por el Interventor o el intere-  
"sado, quedando en suspenso la devolución has-  
"ta que se resuelva la reclamación inter-  
"puesta."""

Las transcritas normas ofrecen, a nuestro mo-  
do de ver, las siguientes características:

- Ser comunes o generales.
- No referirse a la fase posterior: la reali-  
zación de la devolución.
- Consistir, tanto en la determinación de la  
existencia de la obligación de devolución, como en la -  
de su cuantía.
- Producirse en el momento procedimental de -

la ejecución de las resoluciones administrativas.

1) Las normas de procedimiento sobre el reconocimiento del derecho a la devolución son comunes o generales en un doble sentido:

1º Porque se aplican a todos los supuestos de ingresos indebidos, y por ello, a toda clase de tributos.

2º Porque son de aplicación al reconocimiento del derecho, efectuado en los siguientes recursos: de reposición previo al económico-administrativo; reclamación económico-administrativa; recurso contencioso-administrativo. Y también son de aplicación al procedimiento de petición de devolución de ingresos indebidos por rectificación de errores de hecho.

Es preciso afirmar que esta aplicabilidad procederá, sin perjuicio de las normas especiales propias del régimen de cada recurso, de cada petición o de cada ingreso indebido y tributo; las cuales habrán de ser de preferente aplicación sobre las generales.

2) Las normas de procedimiento sobre el reconocimiento del derecho a la devolución, son distintas de las relativas a la realización de dicho derecho: las primeras se dirigen a una declaración, y las segundas a una ejecución de lo declarado. O lo que es lo mismo: aquellas hacen referencia a la constatación de la existencia de un vínculo obligacional cuantificado; y éstas al cumplimiento de esta relación obligatoria.

3) Las normas de procedimiento sobre el reco-



nocimiento del derecho a la devolución, guardan similitud con las relativas a la liquidación de la obligación tributaria, porque se encaminan a dos objetivos: la determinación de la existencia de la obligación de devolución, y la determinación de su cuantía.

4) El reconocimiento del derecho a la devolución implica la ejecución de resoluciones, en las que se ha rectificado o anulado, total o parcialmente, una obligación tributaria ingresada; tanto en la llamada vía de gestión: recurso de reposición previo al económico-administrativo; y petición de devolución de ingresos indebidos por rectificación de errores de hecho; como en la denominada vía de resolución: reclamación económico-administrativa; así como en la vía jurisdiccional: recurso contencioso-administrativo.

Conviene dejar bien claro que al ejecutar una resolución, en cualquiera de las vías anteriormente indicadas, se está determinando la existencia cuantificada del derecho a la devolución. En este sentido la ejecución de estas resoluciones rectificatorias o anulatorias, supone la declaración, no abstracta sino concreta, del derecho a la devolución. Ello no impide que en la vía de gestión la resolución contenga el reconocimiento liquidado del derecho a la devolución, con lo que el trámite de ejecución queda inoperante por resultar absorbido en aquella. Pero en las demás vías lo normal será que, ante una resolución que declara el derecho devolutivo en forma abstracta, se precise en una fase ejecutiva posterior, el reconocimiento cuantificado de dicho

derecho.

b) Cumplimiento del derecho a la devolución.

Los cuatro últimos párrafos del artículo 118, contienen las siguientes normas de procedimiento sobre la realización de la devolución de impuestos indebidos; o lo que es lo mismo, sobre el cumplimiento de esta obligación devolutiva por parte del Estado, y de su correlativo derecho.

""""El mandamiento de pago se expedirá a nombre de la persona o entidad a cuyo favor resultare estar hecho el ingreso, tomando nota del mandamiento de pago en tinta carmín al margen del respectivo asiento del ingreso en el Diario de entrada de Caudales.  
""""Cuando la cantidad que deba ser devuelta exceda de cinco millones de pesetas (24), se deberá oír a la Intervención General de la Administración del Estado, y se requerirá, para practicar la devolución, autorización especial y expresa del Ministro de Hacienda, quien excepcionalmente, cuando así lo estime necesario o conveniente por las circunstancias extraordinarias del caso, podrá acordar discrecionalmente que la devolución del ingreso indevido de que se trate no se efectúe, hasta que por las Cortes, a quien el Gobierno presentará el oportuno proyecto de Ley, se conceda un crédito extraordinario para atender a la devolución.  
""""Cuando se trate de contribuciones, rentas, impuestos o recursos extinguidos, o no

---

(24) Dicha cuantía, inicialmente establecida en 150.000 pesetas, había sido elevada a un millón de pesetas por Decreto de 6 de diciembre de 1957. La actual de cinco millones fué establecida por Decreto de 19 de diciembre de 1970.

"existan por el concepto de que se trate ingresos bastantes que minorar, comprobado es-  
to último en su caso, por la Intervención Ge-  
neral, no habiendo por consiguiente, posibi-  
lidad material de llevar a cabo la devolu-  
ción, se efectuará ésta mediante la presenta-  
ción por el Gobierno a las Cortes de un pro-  
yecto de Ley en el que se solicite el corres-  
pondiente crédito.

"""Las devoluciones de ingresos indebidos, -  
cuando de ellos vayan englobados recargos mu-  
nicipales o cuotas de cualquiera otra clase -  
a favor de los Municipios, se harán desde -  
luego, y en su integridad por la Hacienda Pú-  
blica, sin perjuicio de que la parte de la -  
suma devuelta que los Ayuntamientos hayan -  
percibido como recargos municipales sea dedu-  
cida a la respectiva Corporación municipal -  
inmediatamente y con cargo a las sumas que -  
por dicho concepto tenga en su poder la Ha-  
cienda, o, en su defecto, de las primeras -  
que por el mismo concepto tengan ingreso en  
"arcas del Tesoro."""

Las transcritas normas relativas al cumpli-  
miento de la obligación de devolución de impuestos inde-  
bidos, distintas, como hemos visto, de las dirigidas al  
reconocimiento del derecho a la devolución, ofrecen, a  
nuestro modo de ver, dos características dignas de ser  
señaladas:

- Ser comunes o generales.
- Referirse a la regulación de diversas fases  
procedimentales, pertenecientes al procedimiento de cum-  
plimiento de las obligaciones del Estado.

1) Las normas de procedimiento sobre la reali-  
zación de la devolución son comunes o generales en un  
doble sentido:

1º Porque se aplican a todos los supuestos de ingresos indebidos, y por ello, a toda clase de tributos.

2º Porque son de aplicación a la realización del derecho a la devolución, reconocido en las resoluciones en las que se ha rectificado o anulado, total o parcialmente, una obligación tributaria ingresada; tanto en la llamada vía de gestión: recurso de reposición previo al económico-administrativo, y petición de devolución de ingresos indebidos por rectificación de errores de hecho; como en la denominada vía de resolución: reclamación económico-administrativa; así como en la vía jurisdiccional: recurso contencioso-administrativo.

2) Las normas de procedimiento sobre la realización de la devolución, son agrupables en torno a las siguientes fases procedimentales:

- Ordenación del pago.
- Intervención de la ordenación del pago.
- Realización del pago, distinguiendo el pago simple, de los pagos complejos, y dentro de estos últimos: el pago superior a cinco millones; el supuesto de inexistencia de ingresos suficientes con que hacer frente al pago; y el supuesto del pago íntegro del conjunto de tributos de distintos acreedores.
- Intervención material del pago.
- Imputación contable del pago, o, simplemente, contabilización del pago.

Es preciso hacer notar, que lo que antecede

pertenece al procedimiento de cumplimiento de las obligaciones del Estado, conteniendo las especialidades propias de una clase de ellas: la de devolución de impuestos indebidos.

#### D) EL ARTICULO 6.

Un Decreto de 1934 (25) estableció una de las disposiciones reglamentarias vigentes sobre la devolución de impuestos indebidos, mediante la modificación del artículo 6º (26) del "Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas" de 1924 (27). Este artículo, situado dentro del Capítulo I, denominado "Disposiciones generales", está compuesto de dos párrafos, refiriéndose únicamente el primero a la

---

(25) Cfr. Decreto de 2 de agosto de 1934, Aranzadi, Repertorio de Legislación, 1449.

(26) El antecedente inmediato de este artículo 6º está constituido por el artículo 6º del "Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas" de 29 de julio de 1924, formado por un único párrafo. La modificación que sufrió por obra del Decreto de 2 de agosto de 1934 (Aranzadi, Rep. Leg. 1449), además de la de carácter formal de desdoblarlo en dos párrafos; consistió en la adición de determinadas expresiones —concretamente seis—, manteniendo la idea fundamental. Por ello creemos que se dice de dicho precepto, en la Exposición de Motivos: que su contenido "se conserva por lo que tiene de favorable para el contribuyente" (apartado c), segundo inciso, del aludido Decreto de 1934).

(27) Fué aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924 ("Gaceta" n.ºs. 213, de 31 de julio, y 214, de 1º de agosto).

materia de devolución de ingresos indebidos. Este primer párrafo dice así:

""""Artículo 6.- No obstante lo dispuesto en "el artículo anterior, cuando los contribuyentes se consideran con derecho a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda Pública, bien por duplicación del pago o notorio error de hecho, imputable a la administración o al contribuyente como error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, podrán solicitar del Centro ministerial en que se hayan practicado las liquidaciones o de la Delegación de Hacienda, en su caso, las rectificaciones y devoluciones consiguientes, dentro del plazo de cinco años, contados desde la fecha del ingreso que se repute indebido.""""

El segundo párrafo del expresado artículo 6 - (28) no contiene supuesto de ingreso indebido y, en consecuencia no se plantea aquí cuestión sobre devolución de impuestos. Porque si bien se refiere a una liquidación tributaria como la anterior, es decir, ilegal por concurrir en ella determinados vicios consistentes en los errores de hecho enunciados, lo cierto es que aun no ha sido pagada. Por tanto, al no existir en este se-

- (28) Cfr. Artículo 6, 2.: "Cuando la Administración advierta cualquiera de los errores evidentes a que se refiere el párrafo anterior antes de que se realice el ingreso correspondiente en arcas del Tesoro, deberán ser rectificadas de oficio mediante expediente sumario a propuesta de la oficina gestora o de la Intervención, oyendo siempre a ésta y acordando en definitiva el Centro ministerial o la Delegación de Hacienda en que se hubieron practicado las liquidaciones correspondientes".

gundo párrafo materia de devolución impositiva, hemos - de prescindir del mismo, ciñéndonos únicamente al prime ro.

En el transcrito primer párrafo del artículo 6, se puede apreciar el supuesto de una liquidación tri butaria ilegal, a causa de la concurrencia de determina dos vicios consistentes en los errores de hecho que expresa. Cuya liquidación se ha ingresado, por lo que se dispone el nacimiento de una obligación a cargo de la - Hacienda Pública, que consiste en devolver lo indebidamente percibido. Estimamos que dicho precepto, contiene una normativa de doble carácter: sustantivo y formal.

1) La normativa sustantiva (29) se refiere a los hechos generadores que, en concurrencia con la realidad, originan la obligación de devolución del impuesto indebido. Con otras palabras: el precepto contiene - un repertorio de hechos generadores, consistentes en in gresos indebidos, que si lo son es porque intervienen determinados errores de hecho, es decir, errores materiales y errores de cuenta. Así creemos que se deriva de las siguientes expresiones legales: "... cantidades ingresadas en la Hacienda Pública, bien por duplicación

---

(29) Esta normativa va precedida por una alusión - al artículo 5º del "Reglamento del procedimiento - en las reclamaciones económico-administrativas", - de 29 de julio de 1924, regulador del recurso de - reposición previo al económico-administrativo. La alusión se contiene en la expresión: "No obstante lo dispuesto en el artículo anterior". Lo que nos parece que tiene el valor de deslindar expresamente el recurso de reposición, de la petición de rec tificación de errores de hecho.

del pago o notorio error de hecho, imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado...".

De aquí que estimemos que se pueda formular, el siguiente esquema de estos hechos generadores de la obligación de devolución que nos ocupa:

- Ingreso indebido por duplicación de pago -  
(30).

- Ingresos indebidos por notorio error de hecho, imputable a la Administración o al contribuyente, como pueden ser los siguientes:

- Error material en la declaración tributaria.
- Equivocación aritmética al liquidar.
- Señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado.

2) Por otra parte, la normativa formal del precepto que comentamos, creemos que se refiere, en esencia, a tres trámites que cronológicamente ordenamos así:

1) Petición de rectificación de errores de he

---

(30) "La duplicidad de pago... es aquella en que, por error de la Administración o del propio contribuyente, una misma liquidación ha sido satisfecha dos veces, o una misma convención ha sido objeto de dos liquidaciones, cuyo importe ha sido ingresado en el Tesoro Público". Cfr. Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 18 de octubre de 1960, Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, 3607.



cho: materiales o de cuenta.

2) Resolución de la anterior petición, acordando la rectificación y, consiguientemente, reconociendo la existencia de un ingreso indebido, a causa de la concurrencia de errores de hecho.

3) Devolución del ingreso indebido, en ejecución de la anterior resolución, y a título de cumplimiento de la obligación a cargo de la Hacienda Pública.

Las normas formales de este precepto ofrecen, a nuestro entender, las siguientes características que conviene destacar:

1) Ser comunes o generales a todos los supuestos de ingresos indebidos, y por ello, a toda clase de tributos.

2) Se refieren a la rectificación de errores de hecho producidos en la denominada vía de gestión (31).

3) Se hallan contenidas, en una interpretación lógica-jurídica, dentro de la norma fundamental en materia de rectificación de errores de hecho, perteneciente al ámbito tributario: el artículo 156 de la Ley General Tributaria (32).

---

(31) Vid. MEILAN GIL, J.L.: La rectificación de errores, en "Revista de Estudios de la Vida Local", nº 157 (enero-febrero-marzo, 1968) 89.

(32) Cfr. Artículo 156: "La Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho

#### IV. EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION.

##### A) NORMATIVA INDIRECTA Y PARCIAL.

El Reglamento General de Recaudación, de 1968, forma parte evidentemente, de la legislación tributaria española, de carácter general y básico del Estado; que es de la que nos ocupamos en el presente Capítulo, de acuerdo con la metodología programada. Pues bien, en la regulación que contiene sobre la compensación tributaria —la cual constituye el desarrollo reglamentario de lo dispuesto en la Ley General Tributaria— se encuentran algunas referencias indirectas a la devolución de impuestos.

En consecuencia, entendemos que, la normativa sobre compensación tributaria que hace relación a la devolución de impuestos, es no solamente indirecta, sino también parcial. Del mismo modo que así lo afirmábamos para la correspondiente normativa, contenida en la Ley General Tributaria.

Es normativa indirecta, en el sentido de que no se pretende disciplinar en ella, directa y frontalmente, la compensación del derecho a la devolución de impuestos, sino solamente la compensación tributaria. — Porque al exigir la compensación, la concurrencia recíproca de relaciones obligatorias de signo contrario, si

---

y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación".

se aborda la regulación de la compensación de la obligación tributaria; necesariamente se tiene que hacer referencia a otras obligaciones compensables. Mencionándose entre ellas, la obligación de devolución de impuestos. Es, por tanto, normativa indirecta, porque se regula la devolución de impuestos, por medio y a través de otra materia distinta a ella: la compensación tributaria.

La normativa sobre devolución de impuestos - que contiene el Reglamento General de Recaudación es, - además de indirecta, parcial; en el sentido de que no - hace referencia al conjunto integral de dicha figura, - sino solamente a un aspecto parcial de ella: la compensación del derecho a la devolución.

Se halla contenida esta normativa en varios artículos, en los que podemos distinguir: por un lado, el artículo 65, el cual, al establecer las obligaciones que son compensables con la obligación tributaria, expone un repertorio de clases de devolución de impuestos. - Y por otro lado, los artículos 66, 67 y 68, los cuales, al regular la compensación de oficio; la compensación a instancia de parte; y la compensación automática, recogen indirectamente esas formas de compensación referidas a la devolución de impuestos. Nos ocupamos a continuación de ambas cuestiones, en epígrafes separados.

#### B) EL ARTICULO 65: CLASES DE DEVOLUCION DE IM PUESTOS.

El artículo 65, que se refiere a las "Normas

generales" de la compensación tributaria, y que se halla situado dentro de la extinción de las deudas tributarias, dice así, en la parte que interesa al trabajo:

""""Artículo 65, 2.- "Las deudas tributarias  
"... podrán compensarse con los créditos reco-  
nocidos, liquidados y notificados por el Es-  
tado al sujeto pasivo originados por:  
""""a) Devoluciones por ingresos indebidos -  
"de cualquier tributo.  
""""b) Desgravaciones por exportación, anula-  
ción de operaciones y demás causas de devolu-  
ción de ingresos establecidos en la legisla-  
ción vigente.  
""""c) Otros créditos que deba pagar el Esta-  
do al mismo sujeto pasivo.""""""""""""""""""""""

En el transcrito precepto distinguimos dos - partes: la sustantiva y la formal.

1) En la parte sustantiva se puede apreciar - una división implícita, de la devolución de impuestos - como género, en cuatro especies:

1ª Las "Devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo", las cuales venimos denominando en este trabajo: Devoluciones de impuestos indebidos.

2ª Las Devoluciones a causa de "desgravacio- nes por exportación".

3ª Las Devoluciones por "anulación de opera- ciones".

4ª Las "demás causas de devolución de ingre- sos establecidos en la legislación vigente".

El Profesor ALBIÑANA parece dedicar acertada- mente a estas tres últimas clases de devoluciones de im

puestos, la expresión de "devoluciones de ingresos que no son radicalmente indebidos" (33). La cual creemos que contiene un concepto residual y negativo, respecto de la especie, devoluciones de ingresos indebidos; al que atribuimos un gran valor, en orden a la proposición de una tipología de la devolución impositiva en general, como categoría genérica y unitaria, de la que nos ocuparemos en otra parte del trabajo.

Anteriormente veíamos que la legislación sobre devolución, tanto la contenida en la Ley General - Tributaria como en el grupo normativo reglamentario, regulador de las reclamaciones económico-administrativas, se refería única y exclusivamente a la especie: devolución de impuestos indebidos; ignorando la figura de la devolución impositiva en general.

Sin embargo el precepto que consideramos, no solo recoge la especie indicada, sino que hace referencia a otras especies distintas. Lo que nos inclina a pensar, al igual que nos ocurría con la Ordenanza Tributaria alemana, que el legislador español ha reconocido implícitamente, la existencia de la figura de la devolución de impuestos en general, como una posible institución jurídica; es decir, como una categoría conceptual genérica y unitaria. Cuya circunstancia considera-

---

(33) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Formas especiales de extinción de la deuda tributaria, en - "Conferencias sobre Recaudación" (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1970) 69.

mos del mayor interés.

Una última observación hacemos a la formulación legal de las clases indicadas de devolución de impuestos; o lo que es lo mismo, de las clases mencionadas de "créditos estatales compensables", según expresión de ALBIÑANA (34), adaptada obviamente a la perspectiva, no de la devolución, sino de la compensación de la obligación tributaria.

Esta observación se dirige hacia lo que estimamos un defecto de redacción del legislador. El crédito a cargo del Estado no es originado por las devoluciones que se indican, sino por unos hechos generadores concretos: los ingresos indebidos, la exportación, la anulación de operaciones. No nos parece correcto decir que el "crédito es originado por devolución", ya que es el mismo crédito el que consiste en la devolución, sino que es originado por los hechos generadores indicados. Por ello utilizamos nosotros en el trabajo, las expresiones indistintas de "derecho a la devolución de impuestos", o de "obligación de devolución de impuestos".

2) En la parte formal del precepto que comentamos, se puede apreciar también la distinción que hace, de tres fases procedimentales que deben de seguir las mencionadas clases de obligaciones devolutivas; en el camino de su aplicación y cumplimiento por el Estado. Estas fases son:

1ª El reconocimiento por la Administración de

---

(34) Ibídem, 68.

la obligación de devolución de impuestos, que habrá de ser hecho "por acto administrativo firme".

2ª La liquidación por la Administración, que es tanto como el trámite consistente en la determinación de la cuantía de la obligación devolutiva a cargo del Estado.

3ª La notificación de la liquidación anterior, realizada en forma reglamentaria, a la persona acreedora del derecho a la devolución impositiva, que es el su jeto pasivo de la deuda tributaria.

#### C) FORMAS DE COMPENSACION DEL DERECHO A LA DEVOLUCION.

Los artículos 66, 67 y 68 del Reglamento General de Recaudación, regulan varias formas de la compensación de la obligación tributaria: la compensación de oficio; la compensación a instancia de parte; y la compensación automática, respectivamente. Y al hacerlo se refieren también, entre las obligaciones que son compensables con la tributaria, a los cuatro tipos de obligaciones de devolución de impuestos, anteriormente indica dos.

Por tanto, examinamos a continuación estas tres formas de compensación, pero no desde la perspectiva de la obligación tributaria, sino de la correspondiente a la obligación de devolución.

1) Compensación de oficio. Establece la norma tiva reglamentaria recaudatoria, que la Dirección Gene-

ral del Tesoro y Presupuestos podrá acordar de oficio - la compensación de las deudas tributarias, con las obligaciones de devolución indicadas, aunque deban hacerse efectivas "en distintas provincias". Disponiendo igualmente que los Delegados de Hacienda acordarán también de oficio la compensación de las deudas tributarias, - con los derechos de devolución originados "por ingresos indebidos de cualquier tributo", de los que sean titulares "las Entidades estatales autónomas, Instituciones - oficiales y Corporaciones Locales" (35).

2) Compensación a instancia de parte. Dicha normativa determina que compete a los Delegados de Hacienda, acordar la compensación de las deudas tributarias, que se encuentren en período voluntario de recaudación, con los derechos de devolución referidos, a instancia de su titular. Se exige que ambas relaciones obligatorias se hagan efectivas en la misma Delegación de Hacienda.

El titular del derecho a la devolución de impuestos contra el Estado, tiene los siguientes deberes:

- Indicar el "importe y naturaleza" de la obligación de devolución impositiva.

- Formular "declaración expresa de no haber sido endosado" el derecho devolutivo.

- Acompañar a la solicitud necesariamente, - "el documento que contenga el acto administrativo justifi

---

(35) Cfr. Artículo 66, del Reglamento General de Recaudación.



ficativo de la liquidez y firmeza del crédito contra el Estado" (36).

3) Compensación automática. La normativa indicada establece que la compensación se producirá automáticamente, si la autorizan las normas reguladoras de cada tributo, sin necesidad de acuerdo administrativo, cuando se trate de deudas tributarias que deban ingresarse mediante declaración-liquidación, y de derechos de crédito del sujeto pasivo frente a la Administración, por devoluciones del mismo tributo que se ingresa. El sujeto pasivo, en estos casos, deducirá del importe debido por la declaración-liquidación, el de su derecho devolutivo, justificando la existencia de éste e ingresando, si procede, la diferencia a favor del Tesoro - (37).

4) A modo de resumen final sobre las tres formas expuestas de compensación, establecemos sus diferencias. Mientras que la compensación de oficio se refiere a las obligaciones legalmente tasadas y a las existentes entre el Estado y los Entes menores que él; la compensación automática requiere para las obligaciones recíprocamente compensables, que pertenezcan a un estrecho ámbito: el delimitado por el mismo tributo. Y la compensación automática se diferencia de la compensación rogada o a instancia de parte, en que ésta requie-

---

(36) Cfr. Artículo 67, del Reglamento General de Recaudación.

(37) Cfr. Artículo 68, 1, del Reglamento General de Recaudación.

re también un marco muy concreto para el lugar de cumplimiento de las obligaciones recíprocamente compensables: el de la misma Delegación de Hacienda.

## V. CONCLUSIONES.

Mediante una operación de síntesis de las ideas contenidas en el Capítulo, realizada con el designio de seleccionar aquellas que ofrecen el mayor interés, para los fines de este trabajo: dirigido a suministrar una aportación que pueda permitir la elaboración de una teoría general de la devolución de impuestos; proponemos las siguientes conclusiones:

PRIMERA.— Hemos entendido que nuestra legislación tributaria estatal, general y básica, sobre la devolución de impuestos, se encuentra contenida en tres grupos normativos: 1) el perteneciente a la Ley General Tributaria. 2) El alojado en el ámbito de las Reclamaciones económico-administrativas. Y, 3) El perteneciente al Reglamento General de Recaudación.

SEGUNDA.— De estos tres grupos normativos, solamente el perteneciente al Reglamento recaudatorio, contiene una división de la obligación de devolución de impuestos, en cuatro clases: 1) Devolución originada por ingresos indebidos. 2) Devolución originada por exportación. 3) Devolución originada por anulación de operaciones. 4) Devolución originada por otros hechos establecidos en la legislación vigente. Para las cuales establece indirectamente una regulación sobre la compensación.

Cuya clasificación nos mueve a pensar, al igual que nos ocurría con la Ordenanza Tributaria alemana, que el legislador español del indicado texto legal, ha reconocido implícitamente la existencia de la figura de la devolución de impuestos en general, como una posible institución jurídica; es decir, como una categoría conceptual genérica y unitaria.

No obstante conviene tener en cuenta, que este grupo normativo contiene únicamente normas indirectas, en el sentido de que no regulan directamente la devolución impositiva, sino solamente la materia recaudatoria. Y también normas parciales, en el sentido de que comprenden un solo aspecto: la compensación, como medio de extinción de las obligaciones tributarias.

TERCERA.- El resto de los grupos normativos, es decir, los contenidos en la Ley General Tributaria y en el ámbito de las Reclamaciones económico-administrativas, se refieren única y exclusivamente a la devolución de impuestos indebidos; que es la especie de la devolución de impuestos en general, más frecuente, y por ello, más abundante en normas; y en consecuencia, más estudiada. Por tanto, no contienen referencia, ni siquiera indirecta, a la figura devolutiva general.

La devolución de impuestos indebidos regulada en los citados grupos normativos, se presenta en los textos legales y se estudia por los autores, como una figura preponderantemente formal, como si esta óptica procedimentalista subordinada, fuera la decisiva para darle rostro. Ignorando, o al menos, dejando en un se-

gundo y olvidado plano, su aspecto principal: el sustantivo; aun habiendo normas, si bien indirectas, de este carácter.

Nosotros entendemos que lo que procede, es ocuparse de la devolución de impuestos indebidos, y por supuesto de la devolución en general, desde una consideración integral: principal y previamente, como relación obligatoria —la perspectiva sustantiva; y subordinada y posteriormente, como procedimiento— que es la perspectiva formal.

CUARTA.— Por lo que se refiere al grupo normativo contenido en la Ley General Tributaria, se aprecia que la normativa directa sobre la devolución de impuestos indebidos, alojada en el artículo 155, es tan escasa; que la estimamos de un valor inferior a la que aparece en los Códigos tributarios de Méjico, Ecuador, Brasil y en el Modelo de Código Tributario para América Latina; y la consideramos, sin embargo, algo superior a la contenida en los Códigos tributarios chileno y peruano.

QUINTA.— Por lo que hace relación al grupo normativo contenido en el ámbito de las Reclamaciones económico-administrativas, se advierten dos cosas importantes:

1ª Que el lugar adecuado de regulación de la devolución de impuestos indebidos, no es precisamente el del ámbito indicado.

2ª Que no contiene únicamente legislación tri

butaria, sino que, precisamente, la mayor abundante, es timamos que es de carácter presupuestario; sobre todo la relativa a la fase procedimental de la realización de la devolución; o lo que es lo mismo, del cumplimiento por el Estado de la obligación de devolver los impuestos indebidos.

SEXTA..- Es de destacar, tanto en la Ley General Tributaria como en el Reglamento General de Recaudación, la existencia de una normativa indirecta sobre algunos aspectos parciales: la prescripción y la compensación del derecho a la devolución de impuestos. Cuyo estudio ha quedado expuesto con alguna extensión.

## CAPITULO VI

### LA DEVOLUCION EN LA LEGISLACION PRESUPUESTARIA ESPAÑOLA

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LA LEY DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PUBLICA.
  - A) El artículo 41: Normativa indirecta y parcial.
  - B) La regla general de la contabilización bruta.
    - a) Formulación doctrinal.
    - b) Consideraciones críticas.
  - C) La excepción: contabilización neta de la devolución de impuestos
    - a) Formulación legislativa.
    - b) Consideraciones críticas.
- III. EL PROYECTO DE LEY GENERAL PRESUPUESTARIA.
  - A) El artículo 58: Normativa indirecta y parcial.
  - B) La regla general de la contabilización íntegra.
    - a) La normativa imperativa.
    - b) La normativa prohibitiva.
  - C) La excepción: contabilización neta de la devolución de impuestos.

## IV. LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO.

- A) Leyes de contenido íntegramente normativo.
- B) Normativa directa y parcial: el pago de la devolución de impuestos.
- C) El principio general de la existencia de ingresos.
  - a) La contabilización neta de la devolución de impuestos.
  - b) La existencia de ingresos: condición de eficacia del pago de la devolución de impuestos.
- D) La excepción de la recaudación insuficiente de impuestos en vigor.
  - a) Formulación legislativa.
  - b) Consideraciones críticas.
  - c) Antecedentes en el grupo normativo de las reclamaciones económico-administrativas.

## V. LA NORMATIVA REGLAMENTARIA PRESUPUESTARIA.

- A) Insuficiencia de normativa general y básica.
- B) Normativa sobre cumplimiento de la obligación de devolución.
- C) Normativa sobre pago de la devolución de impuestos.
  - a) La Orden del Ministerio de Hacienda de 1972: Normativa directa.
  - b) El principio general.
  - c) Las excepciones.

## VI. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "EN VIGOR" - CON RECAUDACION INSUFICIENTE.

- A) Formulación legal.
- B) La devolución de impuestos "en vigor".

## VII. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "SUPRIMIDOS".

- A) Formulación legal.
- B) La devolución de impuestos "suprimidos".
- C) Procedimiento del pago.

## VIII. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE "GRAN CUANTIA".

- A) Formulación legal.
- B) La devolución de "gran cuantía".
- C) Procedimiento del pago.
- D) Evolución del procedimiento del pago.

## IX. CONCLUSIONES.

= = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

En este epígrafe introductivo pretendemos, no sólo delimitar el contenido del presente Capítulo, situándolo en el sistema del trabajo, sino también establecer su plan expositivo.

Por lo que se refiere a la delimitación, hemos de tener presente que este Capítulo se halla situado sistemáticamente, dentro del Título que denominamos: "La legislación general y básica de la devolución de impuestos". Cuyo amplio epígrafe sabemos que comprende, - no sólo la legislación de ámbito nacional, sino también la legislación extranjera. Distinguiendo también, por - un lado, el sector tributario; y por otro, el presupuestario. Pues bien, el primer Capítulo de dicho Título se ha dedicado a la legislación extranjera. El segundo ha sido destinado a la legislación tributaria española. Y el tercer Capítulo, que es éste que estamos introduciendo ahora, se ocupa de la legislación presupuestaria española.

En consecuencia, el ámbito de este Capítulo - se define en función de la "legislación presupuestaria española sobre la devolución de impuestos", pero limi-tada a la legislación general y básica. Lo que conlleva que excluyamos del campo investigador, por un lado, la normativa presupuestaria particular y privativa de di--versos tipos devolutivos, como son los correspondientes a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, y a los impuestos sobre transferencias empresariales; como son las devoluciones de impuestos legales por exporta--



ción y por doble imposición internacional; y como son - las devoluciones de ingresos caucionales, las devoluciones de ingresos en papel de pagos al Estado y las devoluciones de ingresos en los impuestos especiales, entre otras.

Por otro lado, excluimos también del campo investigador, la normativa presupuestaria de los detalles concretos, fundamentalmente de carácter formal. La cual, al ser por definición subordinada de la sustancial, y - además muy abundante y compleja, su exposición habría - de dificultar la visión general del estado de la cuestión. Estimamos, por tanto, que esta forma de proceder constituye el método adecuado para la realización de un trabajo de esta índole, que aspira a establecer las líneas generales y básicas de la figura que venimos denominando: devolución de impuestos.

Por último, en el examen de la legislación - presupuestaria española, nos limitamos a la de carácter estatal. Por lo que dejamos excluida la correspondiente a la devolución de impuestos de las Entidades locales.

Habiendo delineado el contenido del Capítulo, establecemos a continuación su plan expositivo. La legislación presupuestaria española, de índole general y estatal, la hemos estructurado con arreglo a la siguiente normativa, tanto legislativa como reglamentaria:

- La constituida por una normativa indirecta y parcial, contenida en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911.

- La constituida por una normativa, también indirecta y parcial, contenida en el Proyecto de Ley General Presupuestaria, pendiente, en los momentos que redactamos estas líneas, de su aprobación por el Pleno de las Cortes. Traemos aquí esta normativa, porque en la cláusula derogatoria del Proyecto, se elimina expresamente la vigencia de la aludida Ley de 1911, ya que —según se dice en la Exposición de Motivos—, será sustituída por la Ley General Presupuestaria.

- La normativa parcial pero directa, contenida en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

- La normativa reglamentaria presupuestaria, limitada a sus líneas matrices y centrales.

Como final del Capítulo procede formular unas Conclusiones que, no solamente supongan un resumen de lo expuesto, sino que también constituyan el instrumento de progreso en el curso de la investigación.

## II. LA LEY DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PUBLICA.

La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, constituye la legislación presupuestaria española, de carácter general y básico del Estado; si bien por poco tiempo, puesto que, en los momentos en que redactamos estas líneas, existe un Proyecto de Ley General Presupuestaria con el designio de sustituirla.

Por ello, estimamos que resulta obligado acu-

dir en primer lugar a la vetusta Ley, con el fin de tratar de hallar en ella la normativa, también general y básica, de la cuestión que nos ocupa: la devolución de impuestos. Cuya cuestión, tal como se viene desprendiendo de las conclusiones establecidas en los Capítulos anteriores, está resultando ser una materia, más perteneciente a la legislación presupuestaria, que a la legislación tributaria. Sin embargo, no hemos encontrado en esta Ley más que una exigua normativa sobre la devolución impositiva: la contenida en el último y sexto párrafo del artículo 41.

A) EL ARTICULO 41: NORMATIVA INDIRECTA Y PARCIAL.

Se halla situado este artículo, dentro del Capítulo relativo a las Obligaciones del Estado y los Presupuestos, y se refiere, fundamentalmente, a los créditos extraordinarios y a los suplementos de crédito. El párrafo indicado, en el que se encuentra contenida la escasa normativa sobre la devolución de impuestos, copiado literalmente, dice así:

""""Exceptuando las devoluciones de ingresos indebidos, que se efectuarán con las formalidades dictadas o que se dicten por el Ministerio de Hacienda, queda prohibido en absoluto atender obligación alguna del Estado mino-  
rando los ingresos de las rentas. En su consecuencia, se incluirán en el estado de gastos cuantos ocasione la administración, investigación, fabricación y venta de las contribuciones, impuestos, rentas, derechos, monopolios y servicios explotados por la Ha-



cabal entendimiento y la explicación de la cuestión que nos interesa.

B) LA REGLA GENERAL DE LA CONTABILIZACION BRUTA.

a) Formulación doctrinal.

Los autores que se han ocupado de esta regla general, contenida en el artículo 41, estimamos que componen una posición doctrinal, cuya formulación se puede decir, en síntesis, que consiste en la afirmación de que la contabilización presupuestaria de la actividad financiera del Estado, es decir, la de sus gastos e ingresos, debe de hacerse de un determinado modo: por valores brutos; y no por valores netos.

Así, el Profesor SAINZ DE BUJANDA considera que el texto legal de constante referencia, contiene el principio presupuestario de universalidad (2). Y los Profesores ALBIÑANA y FUENTES QUINTANA entienden que dicho texto recoge el principio del Presupuesto bruto (3), al cual se puede considerar como un desarrollo o consecuencia contable de aquél. Porque, según escribe NAHA-

---

(2) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, I, 3º (Madrid, Facultad de Derecho, - 1968-1972) 1.381 s.

(3) Cfr. FUENTES QUINTANA, E. y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Sistema Fiscal español y comparado. El Presupuesto español, I (Apuntes, Madrid, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Curso académico 1966-67) 17.

RRO MORA, el expresado principio contable "ordena que - las cuentas sean llevadas por sus valores brutos y no - por los netos. Cada gasto y cada ingreso poseen su cuenta especial, sin que de alguno de estos últimos puedan deducirse los costes necesarios para su obtención, estableciendo su cifra neta, ni a ciertos gastos se imputen también los ingresos que con tal motivo se obtienen, a fin de obtener una liquidación o balance. Se comprende fácilmente que esta regla contable viene determinada - por el principio político de universalidad, que al exigir al Presupuesto reflejar la totalidad de operaciones económicas, obliga a consignar siempre los valores brutos de las mismas. Una contabilidad neta consolida e integra unas cuentas en otras y puede disimular parte de la conducta económica del Estado o hacer más complicada su estimación" (4).

Parece ser que el origen del texto legal que analizamos, se encuentra en determinada praxis consistente —según se lee en GUTIERREZ DEL ALAMO—, en que "muchos pagos se hacían con imputación a un ingreso determinado, como ocurría con los premios de cobranza de las contribuciones e impuestos, que se efectuaban con - cargo a los mismos, disminuyendo su importe contable..." (5). Esta práctica, quizá frecuente, que evidentemente

---

(4) Cfr. NAHARRO MORA, J.M.: Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales) (3ª ed., Madrid, Rivadeneyra, 1952) 263.

(5) Cfr. GUTIERREZ DEL ALAMO, J.: Administración Económica del Estado (2ª ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1960) 144.

contradecía el principio de que las cuentas fueran llevadas por sus valores brutos y no por los netos, creemos que trató de detenerse con la normativa que explicamos, como pone de manifiesto la tajante expresión legal: "... queda prohibido en absoluto...".

Porque, como se debe de contabilizar, y seguimos utilizando palabras de GUTIERREZ DEL ALAMO, es así: "Tanto en las relaciones de gastos como en las de ingresos, deben figurar los que realmente tengan esta naturaleza...; de ahí que en los Presupuestos Generales figure una Sección dedicada exclusivamente a los Gastos de las contribuciones y rentas públicas, en donde se incluyen los que ocasionan la administración, investigación y demás relacionados con el cobro de las contribuciones, impuestos, rentas y derechos de la Hacienda, figurando en el estado letra B de ingresos los realmente calculados por cada uno de los recursos presupuestos..." (6).

b) Consideraciones críticas.

Reconociendo la validez de la formulación doctrinal anterior, dirigida a explicar el significado de la regla general de la contabilización bruta; estimamos de utilidad exponer las siguientes consideraciones críticas, con el fin de tratar de proporcionar el entendimiento de dicha regla, en sus más precisos términos posibles:

---

(6) Ibídem, 144.

PRIMERA.-- La formulación legal de la regla general, consideramos que se hace mediante la utilización conjunta de dos técnicas jurídicas: la prohibitiva y la imperativa. La primera consiste en ordenar una conducta pasiva: no hacer. Y la segunda, ordena una conducta activa: hacer. Son dos aspectos de un mismo fenómeno.

Y lo mismo que el legislador suele emplear para definir algo, no sólo la técnica positiva de afirmar lo que es; sino también, por su valor delimitador, la técnica negativa de decir lo que no es, complementaria de la anterior; en este caso, perteneciente, no al ámbito definitorio sino al normativo, vemos que el legislador ha utilizado ambas técnicas. Porque si se trata de corregir una práctica no ortodoxa de la Administración: primero habrá que prohibirla, es decir, ordenar lo que no se debe de hacer; y después, ordenar lo que hay que hacer.

SEGUNDA.-- Consideramos que la técnica prohibitiva es empleada en la siguiente fórmula legal:

""""""... queda prohibido en absoluto atender  
"obligación alguna del Estado minorando los  
"ingresos de las rentas.""""""""""""""""""""""""""""""""

Esta fórmula describe una conducta que la Administración no debe de hacer: la contabilización presupuestaria neta de las obligaciones del Estado; es decir, la realizada con cargo a "Ingresos" mediante su minoración o disminución.

El fundamento creemos que es claro. De no prohibirse este comportamiento, no solamente se carecería



del registro presupuestario de determinadas obligaciones del Estado, sino que también se desnaturalizaría el verdadero importe de los ingresos; y en consecuencia, - escaparía al control presupuestario parte de la actividad financiera del Estado.

Conviene destacar que el supuesto que venimos contemplando en el texto legal considerado, nos parece que se caracteriza porque los ingresos públicos obtenidos, deben de ser de una cuantía superior a la de las - obligaciones estatales expresadas, incluída naturalmente la de devolución impositiva. Así lo exige la lógica del supuesto real. Pero además, si no fuera así, no se podría efectuar la minoración de los ingresos, ya que - no otro estimamos que pueda ser el significado de mino- rar o disminuir.

TERCERA. - Entendemos que la técnica imperati- va, consecuencia de la prohibitiva, es utilizada en la siguiente fórmula legal:

"""En su consecuencia, se incluirán en el -  
"estado de gastos cuantos ocasione la adminis-  
"tración, investigación, fabricación y venta ,  
"de las contribuciones, impuestos, rentas, de  
"rechos, monopolios y servicios explotados -  
"por la Hacienda; y en el de ingresos, los -  
"que realmente produzcan cada uno de los re-  
"cursos presupuestos."""

Esta fórmula, contrariamente a la anterior, - describe la conducta que la Administración debe de ob- servar, es decir, la concreta acción que manda realizar. La cual estimamos que consiste en:

1) Contabilizar los gastos y los ingresos presupuestarios por separado y con independencia, según su verdadera naturaleza.

2) Hacer una contabilización presupuestaria - bruta de aquellas obligaciones estatales que se producen con ocasión de la obtención de los ingresos públicos; es decir, de las que ocasionan: "la administración, investigación, fabricación y venta de las contribuciones, impuestos, rentas, derechos, monopolios y servicios explotados por la Hacienda".

3) Realizar la contabilización presupuestaria de dichas obligaciones estatales, no disminuyendo los ingresos mediante el establecimiento de una cifra neta, sino incluyéndolas en el "estado de gastos", con independencia y separación del estado de ingresos.

Consideramos que el fundamento de esta norma se halla en el principio presupuestario de universalidad que, al exigir la registración de la totalidad de las operaciones económicas del Estado, comporta el deber de contabilizar por valores brutos. De esta forma se hace posible un mejor control presupuestario de la actividad financiera del Estado.

CUARTA.- Estimamos que lo que preocupó al legislador de 1911, fué la práctica rechazable de la contabilización presupuestaria neta, de unas determinadas obligaciones estatales: las consistentes en unos gastos producidos con ocasión de la obtención de los ingresos públicos. De las que no quedaba registro contable y que

el texto legal detalla de una forma pormenorizada. A fin de facilitar la comprensión del texto legal que nos ocupa, podemos ejemplificar los siguientes tipos de dichas obligaciones:

1) Los premios de cobranza, que disminuían los respectivos ingresos.

2) Los intereses de la Deuda Pública que minoraban el indicado ingreso extraordinario.

3) Los sueldos de determinados funcionarios, que se cargaban a ciertos ingresos públicos.

4) Las devoluciones de ingresos indebidos, que minoran los valores del respectivo ingreso presupuestario. Precisamente este caso constituye la excepción de la regla general de la contabilización bruta. Y de él nos ocupamos a continuación.

C) LA EXCEPCION: CONTABILIZACION NETA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

a) Formulación legislativa.

Ha quedado expuesta la regla general de la contabilización bruta, de aquellas obligaciones estatales que consisten en unos gastos producidos con ocasión de la obtención de los ingresos públicos. Cuya regla general constituye un elemento previo de conocimiento, para llegar al entendimiento de la normativa propia del trabajo.

Pero, tal como anticipábamos, el texto legal

que nos ocupa, establece una excepción a aquella regla general: la referida a una clase concreta de dichas - obligaciones del Estado: las consistentes en la devolución de impuestos.

La formulación legislativa de la excepción es así:

""""Exceptuando las devoluciones de ingresos indebidos, que se efectuarán con las formalidades dictadas o que se dicten por el Ministerio de Hacienda, queda prohibido en absoluto atender obligación alguna del Estado minorando los ingresos de las rentas. En su consecuencia, se incluirán en el estado de gastos...""""

Con el fin de intentar suministrar una mejor comprensión de la anterior fórmula legal, creemos conveniente exponer las siguientes consideraciones críticas. Las cuales componen un conjunto de ideas surgidas de la reflexión sobre la excepción a la regla general, que situamos en el contexto precedente, y que formulamos a la luz de la lógica e interpretación jurídicas y de la metodología rectora del trabajo.

b) Consideraciones críticas.

PRIMERA.- La formulación legal hace relación solamente a la especie más conocida de la devolución de impuestos genérica: la devolución de impuestos indebidos.

SEGUNDA.- Hemos visto en la exposición de la regla general que, unas determinadas obligaciones del - Estado: las consistentes en unos gastos producidos con

ocasión de la obtención de los ingresos públicos, debían de contabilizarse de una forma bruta, prohibiéndose su contabilización neta.

Y la consideración de la devolución de impuestos indebidos, como una clase comprendida en las expresadas obligaciones estatales —puesto que también se ocasiona con motivo de la percepción de ingresos—, nos mueve a pensar que si el texto legal hubiera guardado silencio sobre la devolución impositiva, ésta hubiera quedado sometida al régimen jurídico de la regla de la contabilización bruta.

Por tanto, fué necesario que el legislador estableciera expresamente la excepción a la regla general indicada, con el fin de extraer la devolución de impuestos del área de sometimiento de dicha regla. Creemos —que se trata de una técnica dispensativa de un régimen jurídico, que habría de aplicarse en todo caso, de no existir el mandato excepcionador.

TERCERA.— El fundamento de esta excepción, y por tanto, de la posibilidad de que la contabilización de la devolución de impuestos sea neta; es decir, que se lleve a "Ingresos", minorándolos, y no a "Gastos", como por su naturaleza de obligación estatal le correspondería de no existir la excepción; no lo hemos hallado en la doctrina ni en la legislación.

Pero pensamos que el fundamento puede encontrarse en las siguientes consideraciones:

- 1) La noción relativa a determinadas obliga-

ciones estatales, consistentes en ciertos gastos producidos con ocasión de la obtención de ingresos públicos —que hemos deducido de los autores y de la legislación examinada—, nos parece que es una noción, además de extrajurídica, de alguna vaguedad e imprecisión.

2) Desde un ángulo extrajurídico puede entenderse que la devolución de impuestos indebidos, es un gasto del tipo referido en el número anterior; como un costo de la percepción de ingresos; algo que disminuye la entrada del Estado. Este punto de vista es el que parece confirmado en el texto legal. Porque si no fuera así, no tendría razón de ser la excepción establecida.

3) Desde una perspectiva jurídica, consideramos que la devolución de impuestos indebidos, no es un gasto, sino la disminución de ingresos por ser ilegales. Entonces, la minoración lo que hace, no es "rebajar" la cifra de ingresos, sino "restablecerla" a sus verdaderos límites: los legales o debidos. Porque cuando se habla de ingresos públicos, nos parece que hay que referirse a los previstos conforme al ordenamiento jurídico financiero.

4) La indicada obligación devolutiva por otra parte, creemos que nace y se cumple generalmente, con posterioridad al momento de percepción del ingreso; — mientras que las restantes obligaciones afectadas por el mandato de la contabilización bruta, nos parece que nacen y se cumplen, por lo menos algunas, con anterioridad a la percepción del ingreso. Y es que el hecho de — que el ingreso preceda al gasto, garantiza a la Adminis

tración, no sólo el cumplimiento de los procedimientos de realización del gasto público, sino también la contabilización por valores brutos.

CUARTA.— La técnica jurídica imperativa estimamos que es la utilizada por la formulación legal que consideramos, para la realización del pago de la devolución de ingresos indebidos, cuando remite a la normativa reglamentaria del Ministerio de Hacienda. Como se deduce del texto legal cuando, refiriéndose a dichas devoluciones, dice: "... que se efectuarán con las formalidades dictadas o que se dicten por el Ministerio de Hacienda...".

### III. EL PROYECTO DE LEY GENERAL PRESUPUESTARIA.

Decíamos en el anterior epígrafe, que la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, constituye la legislación presupuestaria española, de carácter general y básico del Estado; si bien —indicábamos— nos parecía que su vigencia estaba a punto de cesar, por existir, en los momentos de redacción de esta parte del trabajo, un Proyecto de Ley General Presupuestaria.

Efectivamente, el Gobierno remitió a las Cortes un Proyecto de Ley General Presupuestaria, que fué publicado el día 20 de mayo de 1975 (7), pasando a estudio de la Comisión de Presupuestos. La cual evacuó el

---

(7) Cfr. "Boletín Oficial de las Cortes Españolas", nº 1.434, de 20 de mayo de 1975, págs. 34.835-34.871.

correspondiente Dictamen, que fué publicado justamente un año después: el 20 de mayo de 1976 (8).

Consideramos que la Ley General Presupuestaria así dictaminada, está llamada a subrogarse en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, porque en la cláusula derogatoria de dicho Proyecto de ley, figura expresamente la eliminación de la vigencia de la Ley de 1911 (9). Y en la Exposición de Motivos del Proyecto se dice que la sustituye (10).

Estando así las cosas, nos parece obligado de tenernos en el examen de este Proyecto de Ley, con un doble fin:

1) Averiguar si se conserva el contenido del artículo 41, párrafo sexto, de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, relativo a la devolución de impuestos indebidos.

2) Determinar si en su "prenormativa" —articulado en proyecto ya dictaminado—, existe alguna regulación de carácter general y básico, sobre la devolución de impuestos a cargo del Estado.

Por lo que se refiere al número dos, no hemos

---

(8) Cfr. "Boletín Oficial de las Cortes Españolas", nº 1.504, de 20 de mayo de 1976, págs. 36.400-36.427.

(9) Cfr. "Boletín Oficial de las Cortes Españolas", nº 1.434, de 20 de mayo de 1975, pág. 34.871.

(10) Cfr. "Boletín Oficial de las Cortes Españolas", nº 1.434, de 20 de mayo de 1975, pág. 34.836.



hallado en el Proyecto de ley referencia al tema que tratamos. Y por lo que hace relación al uno, hemos podido comprobar que el contenido del texto legal expresado de la Ley de 1911, se ha trasladado al Proyecto de ley dictaminado, formando en su integridad el artículo 58. Si bien, introduce algunas novedades, sobre todo de lenguaje jurídico, más acorde con el estado actual de la doctrina.

A) EL ARTICULO 58: NORMATIVA INDIRECTA Y PARCIAL.

Se halla situado este artículo, dentro del Capítulo titulado: Presupuestos Generales del Estado, en la Sección: Contenido y aprobación; y dice así:

""""Artículo 58.1.- Los derechos liquidados  
"y las obligaciones reconocidas se aplicarán  
"a los presupuestos por su importe íntegro, -  
"quedando prohibido atender obligaciones me-  
"diante minoración de los derechos a liquidar  
"o ya ingresados, salvo que la Ley lo autori-  
"ce de modo expreso.  
""""2. Se exceptúan de la anterior disposi-  
"ción las devoluciones de ingresos que se de-  
"claren indebidos por Tribunal u autoridad  
"competentes.  
""""3. A los efectos del presente artículo  
"se entenderá por importe íntegro el resultan-  
"te después de aplicar las exenciones y boni-  
"ficaciones que sean procedentes y que serán  
"objeto de contabilización independiente.""""

El transcrito artículo se recoge en el Dictamen de la Comisión de Presupuestos, sin ninguna variación respecto del incluido en el Proyecto de Ley remitido a las Cortes por el Gobierno, salvo que en éste figu

raba con el número 59 y en distinto apartado. Efectivamente, en el Proyecto se encontraba situado dentro de la Sección: "Los créditos y sus modificaciones"; y en el Dictamen se ha colocado en la Sección relativa al contenido y aprobación de los "Presupuestos Generales del Estado".

También se pueden atribuir a este artículo, las dos observaciones generales que hacíamos a su antecedente de la Ley de 1911:

1) La de contener una normativa sobre la devolución de impuestos, indirecta y parcial, en el sentido que hemos dejado establecido.

2) La de contener una regla general y una excepción, refiriéndose ésta última a la materia de la devolución impositiva.

Por ello, nos ocupamos a continuación del examen de la regla general, y con posterioridad de la excepción, con el fin de precisar adecuadamente el sentido y alcance de esta última, que constituye obviamente el objeto de nuestro interés.

#### B) LA REGLA GENERAL DE LA CONTABILIZACION INTEGRAL.

Consideramos que también esta regla general, es susceptible de ser explicada del mismo modo, que la contenida en la Ley de 1911: partiendo de la afirmación de que su formulación se hace, empleando conjuntamente dos técnicas normativas: la imperativa y la prohibitiva;

es decir, mandando lo que se debe de hacer, y lo que no se debe de hacer.

a) La normativa imperativa.

Entendemos que la técnica imperativa es la empleada en la siguiente formulación, que es de carácter parlamentario pues aun no ha sido elevada a la categoría de formulación legal:

""""1. Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro...  
""""3. ... Las exenciones y bonificaciones...  
"serán objeto de contabilización independiente."  
te."""

Esta fórmula, al pretender dar la versión actualizada de la contenida en la amenazada de ser derogada; y por ello, al tratar de perfeccionarla; nos parece que establece las siguientes diferencias:

PRIMERA.- Sustituye las expresiones extrajurídicas de "ingresos" y "gastos", por las jurídicas de derechos liquidados y obligaciones reconocidas, respectivamente. Es decir, se estima aquí, que los actos registrables en la ejecución presupuestaria, están constituidos por las relaciones obligatorias a favor del Estado —derechos liquidados—; y en contra del Estado —obligaciones reconocidas—, en el momento de su exigibilidad, anterior al de su cumplimiento.

SEGUNDA.- Sustituye esta fórmula la expresión de "se incluirán en el estado de gastos... y en el de ingresos", por la de: se aplicarán a los presupuestos.

Aun considerando que con ésta última expresión, se mejora la contenida en la Ley de 1911, estimamos que, no solamente por tratarse de un mandato de contabilización - presupuestaria, encaminado a registrar por valores brutos o íntegros, y no por netos; sino también, por la relación que debe de guardar la estructura presupuestaria con la contabilidad pública; hubiera sido preferible hablar de: "se contabilizarán en la ejecución presupuestaria". Y por ello pensamos que esta regla quizá hubiera tenido su alojamiento adecuado en el Título: "De la Contabilidad Pública".

TERCERA.— Respecto de la contabilización de los derechos y de las obligaciones, se introduce la expresión de que se hará: por su importe íntegro. Entendiéndose por tal —dice el Proyecto de Ley—: "el resultado después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes y que serán objeto de contabilización independiente".

A cuya formulación nos permitimos señalar las siguientes observaciones:

1) Entendemos que la regla de la contabilización independiente, bruta o íntegra, de los derechos y obligaciones, según su verdadera naturaleza, queda reducida en su aplicación, solamente a las exenciones y bonificaciones tributarias. Que parece ser se conciben como obligaciones del Estado. Es decir, que son susceptibles de ser consideradas como gasto producido con ocasión de la percepción de los ingresos, porque, como ha escrito el Profesor ALBIÑANA, "toda exención o bonifica

ción tributaria implica un gasto en régimen de presupuesto bruto" (11).

2) A nuestra comprensión entendemos que el importe íntegro, no debe de ser "el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones"; sino que habrá de ser el importe anterior a la aplicación de dichos beneficios tributarios. Parece ser, según nuestro conocimiento en este punto, que dónde dice íntegro, debe de decir neto, que es algo sustancialmente distinto y contrario.

CUARTA.- Consideramos no obstante que, con esta fórmula, se incorporan al ordenamiento vigente, dentro de la regla general que estudiamos, las figuras de las exenciones y bonificaciones tributarias, para, según ordena aquella, ser contabilizadas independientemente de los derechos liquidados. Es decir, debiendo ser contabilizadas como obligaciones reconocidas, y prohibiéndose su minoración de los derechos del Estado.

b) La normativa prohibitiva.

Nos parece que la técnica normativa de carácter prohibitivo, se halla contenida en la siguiente fór

---

(11) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: El control de la Hacienda Pública en España, en "El control de la Hacienda pública. I. Francia. II. España, de Francis-J. FABRE y César ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA (Madrid, Ed. Rialp, 1971) 250. Creemos por otra parte que la certeza de la afirmación citada, necesita matizarse en cada clase de exención, sobre todo en aquellas que constituyen un instrumento de justicia tributaria.

mula parlamentaria, perteneciente al artículo 58 que ve  
nimos haciendo objeto de análisis:

""""1. ... quedando prohibido atender obliga-  
ciones mediante minoración de los derechos a  
liquidar o ya ingresados, salvo que la Ley  
lo autorice de modo expreso.""""

Consideramos que esta fórmula conserva casi  
todas las expresiones contenidas en la actualmente vi-  
gente, observando en ella, sin embargo, las siguientes  
diferencias esenciales:

PRIMERA.- Sustituye la expresión extrajurídica: "los ingresos de las rentas", por la jurídica de -  
los derechos a liquidar o ya ingresados. Es decir, la  
prohibición de realizar minoración de los ingresos con  
obligaciones estatales, se refiere, no solamente al es-  
tado de los ingresos públicos presupuestados, tributa-  
rios y no tributarios —derechos a liquidar, en la con-  
tabilidad presupuestaria—, sino también, a la relación  
de los derechos pagados en ejecución presupuestaria -  
—los ya ingresados, en la contabilidad de Rentas Públi-  
cas—.

SEGUNDA.- Respecto a la prohibición de reali-  
zar minoración de los derechos del Estado, con obliga-  
ciones estatales, introduce la expresión de que regirá,  
salvo que la Ley lo autorice de modo expreso. Esta pre-  
visión normativa de excepción legal expresa, represen-  
ta una novedad con relación a la norma vigente. Y pare-  
ce que pretende dejar sometido este punto, al principio  
de reserva de ley. Lo que da idea de la importancia que

se atribuye a la prohibición establecida, salvaguardándola de la posible introducción de dispensas a ella, mediante la exigencia de una Ley para cada caso concreto, que ordene la eliminación de la prohibición. No valdría, pues, una autorización legal genérica, puesto que se habla de autorización "de modo expreso".

Y para terminar, debemos de hacer indicación de algunas observaciones a la formulación que estamos considerando:

1) La fórmula prohibitiva describe un comportamiento que la Administración no debe de hacer: la contabilización presupuestaria neta de las obligaciones - del Estado, mediante cargo a "Ingresos", produciendo la minoración de éstos.

2) De aquí se sigue que el supuesto contemplado en la normativa que examinamos, exige que los derechos del Estado deben de ser de una cuantía superior a la de las obligaciones estatales. Porque en otro caso, no se podría efectuar la "minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados". Ya que no otro estimamos que pueda ser, el significado de minorar o disminuir.

3) Si bien no se menciona en el Proyecto de ley, lo que más interesó al legislador de 1911: la contabilización independiente o bruta de aquellas obligaciones del Estado, consistentes en unos gastos producidos con ocasión de la obtención de los ingresos públicos; sí se habla en el de la prohibición de minoración de derechos con obligaciones estatales. Lo que nos parece que, de acuerdo con el significado expuesto de mino-

ración, pone de manifiesto que el Proyecto sigue pensando en dicha clase de gastos. Puesto que la minoración - entendemos que supone, no solo una relación entre ingresos y gastos, sino que aquellos sean superiores a éstos. Por tanto consideramos que estas características se cumplen en la figura a la que nos estamos refiriendo: los gastos ocasionados en la obtención de ingresos.

C) LA EXCEPCION: CONTABILIZACION NETA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

Ha quedado hecho el estudio sobre el significado y alcance de la regla general, consistente en la exigencia de la contabilización bruta o íntegra de las obligaciones estatales, es decir, de la contabilización independiente de éstas, llevándola a "Gastos"; prohibiendo la minoración de los "Ingresos" con dichas obligaciones.

Decíamos que la fórmula de esta regla general, preveía su excepción, por medio de Ley autorizadora en forma expresa. Pues bien, en el Proyecto de ley que comentamos, y en el siguiente párrafo al en que se establece dicha regla general, se formula la siguiente excepción a ésta, con estas palabras:

""""2. Se exceptúan de la anterior disposición las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por Tribunal o autoridad competentes.""""



Se trata de una fórmula casi idéntica a la norma vigente. Podemos decir que no hay entre ellas diferencias esenciales. Unicamente registramos, como novedad de redacción, que la declaración de los ingresos como "indebidos", se hace por "Tribunal o autoridad competentes".

Sin embargo, consideramos procedente hacer algunas observaciones a esta fórmula, con el fin de ir aislando las ideas que juzgamos esenciales.

1) La formulación considerada se refiere únicamente a la especie más difundida de la devolución de impuestos genérica: la devolución de impuestos indebidos.

2) Parece que esta formulación considera la devolución de impuestos indebidos, como una clase de las obligaciones del Estado, que consisten en unos gastos producidos con ocasión de la obtención de ingresos. Ya que en otro caso, el Proyecto de ley no hubiera establecido la devolución impositiva como excepción a la regla general.

3) En consecuencia, según el Proyecto de ley, las devoluciones de impuestos indebidos no se tendrán que contabilizar presupuestariamente en forma bruta o íntegra, es decir, de modo independiente, llevándolas o aplicándolas a "Gastos", de acuerdo con su naturaleza de obligación estatal. Sino que se contabilizarán en forma neta, es decir, aplicándolas o llevándolas a "Ingresos", mediante su minoración.

## IV. LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO.

## A) LEYES DE CONTENIDO INTEGRAMENTE NORMATIVO.

Es sabido que en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado se advierte un doble contenido: el estado de ingresos y gastos, por un lado; y el conjunto de normas relativas a la ejecución presupuestaria, preferentemente, por otro. Es por ello que se ha discutido en nuestro país, su naturaleza jurídica. Ha sido el Profesor GARCIA AÑOVEROS quien ha sostenido y demostrado, con referencia al Derecho español, que las Leyes de Presupuestos son leyes plenas, de contenido íntegramente -normativo (12).

El Profesor SAINZ DE BUJANDA, participando de esta posición, ha escrito que: "En nuestro Derecho positivo la Ley de Presupuestos tiene todos los caracteres del valor y la fuerza de ley: imposibilidad de que sus normas sean derogadas o modificadas por simples reglamentos y posibilidad de modificar o incluso derogar normas precedentes de igual o inferior rango. Contenido jurídico normativo que en muchos casos tiene carácter general y aun permanente" (13).

Y el hecho de que se distinga en su contenido,

---

(12) Vid. GARCIA AÑOVEROS, J.: Naturaleza jurídica del Presupuesto, en "Estudios en homenaje a Jordana de Pozas", tomo III, vol 2º (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962) 443-453 passím.

(13) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 2, - 1.359.

por una parte, el estado de ingresos y gastos; y por otra, el texto articulado; no altera la calificación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, como una ley plena, es decir, de contenido íntegramente normativo. "No solamente —escribe SAINZ DE BUJANDA— porque las normas presupuestarias que regulan la autorización de los gastos o la administración y gestión de los ingresos son verdaderas reglas de Derecho, con efectos jurídicos generales, sino también porque en las Leyes de Presupuestos se contienen normas jurídicas de contenido muy diverso: normas que innovan o modifican el ordenamiento positivo, normas que contienen delegaciones o autorizaciones legislativas, normas que autorizan consignaciones de créditos en relación con gastos creados por otras normas legales sustantivas, normas que complementan o incluso modifican algunos preceptos de la Ley de Administración y Contabilidad, etc. Contenido normativo que pone de manifiesto la eficacia material constitutiva e innovativa de la Ley de Presupuestos" (14).

Habiendo dejado establecido que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, tienen un contenido íntegramente normativo; nos hemos detenido a examinar los textos articulados pertenecientes a ellas, que han venido siendo hasta ahora el vehículo de innovación y de modificación de la insuficiente legislación presupuestaria española (15); con el fin de averiguar si en

---

(14) Ibídem, 1.359.

(15) Estas Leyes, según expresiones de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley General Presu-

su seno se hallara una normativa reguladora del fenómeno que venimos denominando: devolución de impuestos. Y hemos encontrado solamente una concreta disposición, relativa al pago de la devolución, de la cual nos ocupamos a continuación bajo la expresión de "Normativa directa y parcial".

B) NORMATIVA DIRECTA Y PARCIAL: EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

Se trata de una normativa que se refiere únicamente a la especie más difundida de la devolución de impuestos como género: la devolución de impuestos indebidos. Y que reúne dos características: la de ser normativa directa, y también parcial. Normativa directa en el sentido de que el precepto hace relación solamente a la materia de la devolución de impuestos, sin rodeos y sin penetrar en ella a través de otras materias. Y normativa parcial, porque regula únicamente una parte o aspecto del fenómeno de la devolución impositiva: el pago.

Esta normativa fué incluida por vez primera - en el texto articulado de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para el bienio 1962-1963; y dice así:

---

puentaria, han corregido la insuficiencia normativa padecida por el ordenamiento español de la administración y contabilidad de la Hacienda Pública, - mediante "disposiciones que, si bien son de carácter temporal, han cristalizado ya con la virtualidad y la perfección que constata su reiterada vigencia". Cfr. "Boletín Oficial de las Cortes Españolas", nº 1.434, de 20 de mayo de 1975, págs. - 34.835 s. La cita está tomada del apartado I de la Exposición de Motivos, titulado: "Justificación de la reforma".

""""Se autoriza al Ministro de Hacienda para regular las devoluciones de ingresos indebidos correspondientes a contribuciones, impuestos o rentas en vigor, en forma que puedan efectuarse, aun cuando en el momento en que deban tener lugar no exista recaudación suficiente para cubrir su importe.""""(16).

Las Leyes posteriores de Presupuestos Generales del Estado, para los bienios 1964-1965 (17); 1966-1967 (18); 1968-1969 (19) y 1970-1971 (20), reproduce--

---

(16) Cfr. Artículo 24, de la Ley de 23 de diciembre de 1961, sobre Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1962-1963 ("Boletín Oficial del Estado" de 28 de diciembre de 1961).

(17) Cfr. Artículo 27, de la Ley de 28 de diciembre de 1963, sobre Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1964-1965 ("Boletín Oficial del Estado" de 30 de diciembre de 1963).

(18) Cfr. Artículo 19 de la Ley de 21 de diciembre de 1965, de Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1966-1967 ("Boletín Oficial del Estado" de 24 de diciembre de 1965).

(19) Cfr. Artículo 44 de la Ley de 5 de abril de 1968, sobre Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1968-1969 ("Boletín Oficial del Estado" de 6 de abril de 1968). Por vez primera en una Ley de Presupuestos Generales del Estado, se ordenó el ya abundante texto articulado, compuesto de 52 artículos, mediante la agrupación de éstos en epígrafes sin numeración. Por su orden figuran los siguientes: "De los créditos y sus modificaciones", "De los créditos de personal", "De los créditos de inversiones", "De las operaciones financieras", - "De los fondos nacionales" y "Normas complementarias". Dentro de este último epígrafe se colocó el artículo 44 relativo a las devoluciones de ingresos indebidos.

(20) Cfr. Artículo 46 de la Ley de 30 de diciembre

ron literalmente la transcrita norma en sus respectivos textos articulados. Y al transcurrir casi un decenio de reiteración, sin que el Ministro de Hacienda hiciera uso de la autorización concedida para regular el expresado punto concreto de las devoluciones de ingresos indebidos; la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año natural de 1972 —primero en el que se elaboraron para regir anualmente, abandonando la práctica bienal (21)—, dispuso:

""""Artículo 42: El Ministerio de Hacienda, antes del treinta y uno de diciembre de mil novecientos setenta y dos, regulará el procedimiento para las devoluciones de ingresos indebidos correspondientes a contribuciones, impuestos o rentas en vigor, en forma que puedan efectuarse, aun cuando en el momento en que deban tener lugar no exista recaudación suficiente para cubrir su importe."(22)

---

de 1969, de Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1970-1971 ("Boletín Oficial del Estado" de 31 de diciembre de 1969). Los epígrafes ordenadores del texto articulado son los mismos que los del correspondiente a la Ley del bienio anterior, figurando este artículo 46 incluido dentro del último: "Normas complementarias".

(21) Mediante la modificación del artículo 33 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, se elaborarán los Presupuestos Generales del Estado, en forma anual, para regir desde el uno de enero hasta el treinta y uno de diciembre de cada año.

(22) Cfr. Artículo 42 de la Ley de 26 de febrero de 1972, de Presupuestos Generales del Estado para 1972 ("Boletín Oficial del Estado" de 29 de febrero de 1972). Los epígrafes ordenadores del texto articulado son los mismos también que los del correspondiente a la Ley del bienio anterior, figurando este artículo 42 situado dentro del último, denominado: "Normas complementarias".

Y el Ministerio de Hacienda, dando cumplimiento al mandato legislativo —que substituyó a las prece-- dentes y simples autorizaciones al Ministro del Departamento—, dictó una Orden (23), dentro del término establecido. De esta disposición nos ocuparemos más adelante, en el lugar correspondiente a la normativa reglamentaria presupuestaria, de carácter general y básico.

Consideramos que la transcrita normativa legislativa, constituye una excepción al principio general, consistente en la exigencia de la previa existencia de ingresos presupuestarios, para poder realizar el pago de las devoluciones de ingresos indebidos. Porque declara que dichas devoluciones, que corresponden a tributos e ingresos en vigor, pueden efectuarse "aun cuando en el momento en que deban tener lugar no exista recaudación suficiente para cubrir su importe".

Por ello estimamos que la comprensión de este aislado precepto de rango legislativo, relativo al pago de la devolución de impuestos, requiere que sea situado en su correspondiente contexto. Por tanto nos ocupamos a continuación, y en primer lugar, del principio general de la existencia de ingresos, como requisito para poder pagar las devoluciones; y después, de la excepción a dicho principio, relativa a la insuficiencia de ingresos, como circunstancia que no impide el pago de la devolución, cuando se trate de impuestos en vigor.

---

(23) Cfr. Orden de 22 de diciembre de 1972 ("Boletín Oficial del Estado" nº 321, de 29 de diciembre de 1972).

C) EL PRINCIPIO GENERAL DE LA EXISTENCIA DE INGRESOS.

Este principio general, denominado abreviadamente en el rótulo de este epígrafe, se puede formular con estas palabras: es necesaria la previa existencia de ingresos presupuestarios, para poder realizar el pago de la devolución de ingresos indebidos. O lo que es lo mismo en sentido negativo: no se podrá pagar la devolución de ingresos indebidos, si no existe previamente suficiente recaudación de ingresos presupuestarios.

Entendemos que esta formulación, constituye una consecuencia de la normativa legislativa sobre la contabilización neta de la devolución de impuestos.

a) La contabilización neta de la devolución de impuestos.

Tal como hemos visto anteriormente, la normativa legislativa representada por el artículo 41 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, estableció el que podemos llamar principio de la contabilización neta para las obligaciones estatales, - consistentes en devoluciones de ingresos indebidos. El cual consiste en imputar el pago de la devolución a "Ingresos" o "Rentas Públicas", mediante su minoración. Entendiendo por "imputar", la indicación o señalamiento - del concepto contable con cargo al cual se paga la devolución.

Consideramos que este principio de la contabi



lización neta, fué formulado también, y desarrollado por la normativa reglamentaria posterior: el artículo 118 del, que hemos denominado en el Capítulo anterior, grupo normativo perteneciente a las reclamaciones económico-administrativas. El cual dispone que, el pago de las devoluciones de ingresos indebidos, se considerará "como minoración de los valores del respectivo concepto del Presupuesto" (24). Esto es, el pago se cargará a los ingresos presupuestarios, pero no a cualquiera de ellos, sino a los ingresos que constituyen el "respectivo concepto del Presupuesto" (25).

Entendemos por tanto que, del principio de la contabilización neta así formulado, se deduce que, para pagar la devolución de impuestos, se hace imprescindible la existencia previa de ingresos que minorar. Es decir, la lógica del precepto exige que los ingresos del respectivo concepto presupuestario, sean de una cuantía superior a la de las devoluciones correspondientes a dicho concepto concreto.

---

(24) Vid. Artículo 118, párrafo primero, segundo inciso, del Reglamento de la Reclamaciones económico-administrativas de 1924, con la redacción dispuesta por el Decreto de 1934.

(25) Esta normativa reglamentaria sobre la contabilización neta de las devoluciones de ingresos indebidos, tiene un antecedente en el primer inciso, del artículo 4º del Real Decreto de 25 de febrero de 1890, que dice así: "Los pagos por devoluciones de ingresos indebidos continuarán verificándose en concepto de minoración de los ingresos del respectivo concepto del Presupuesto en ejercicio, al ejecutarse...".

De aquí que, el principio de la contabilización neta, al proyectarse del ámbito contable hacia el terreno de los pagos realizados por el Estado, estimamos, que se convierte en el principio general de la existencia previa de ingresos presupuestarios, como condición de eficacia del pago de la obligación devolutiva. Por ello lo hemos denominado abreviadamente "Principio general de la existencia de ingresos".

- b) La existencia de ingresos: condición de eficacia del pago de la devolución de impuestos.

Evidentemente, el nacimiento, liquidación y reconocimiento de la obligación de devolución de impuestos, implica la validez, y por tanto, la exigibilidad de ésta por la persona acreedora de la devolución. Pero como estamos viendo, la normativa relativa al cumplimiento de este tipo de obligaciones estatales, establece como condición, no de validez, sino de eficacia para poder pagar, la previa existencia de ingresos presupuestarios que poder minorar.

Ahora bien, nos parece que conviene precisar, que esta condición de eficacia, constituye el supuesto general; es decir, el caso corriente y ordinario. Porque pensamos que lo normal en el pago de las devoluciones de ingresos indebidos, será la previa existencia de ingresos que minorar. Ya que lo primero en el tiempo y lo principal, es el ingreso; y lo posterior y eventual, la devolución.

Pero puede suceder, y de hecho sucede, que en el momento de la realización del pago, no existan ingresos suficientes que minorar del respectivo concepto presupuestario, por un desajuste transitorio entre la recaudación de los impuestos en vigor y la devolución. En este caso, al no darse la condición de eficacia indicada del pago de la devolución —consistente en la previa existencia de ingresos que poder minorar—, consideramos que no es posible que el Estado pueda cumplir la obligación devolutiva, aun gozando ésta de plena validez.

Evidentemente se trata de un supuesto que, —creemos, no es corriente ni ordinario, sino especial o excepcional. Y estimamos que a este caso se refiere la normativa que consideramos: el artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1972. De este supuesto nos ocupamos en el siguiente apartado.

D) LA EXCEPCION DE LA RECAUDACION INSUFICIENTE DE IMPUESTOS EN VIGOR.

a) Formulación legislativa.

Por la aplicación del principio general de la preexistencia de ingresos que minorar, como condición de eficacia del pago de la devolución de impuestos, al supuesto especial aludido, consistente en la recaudación insuficiente de tributos e ingresos en vigor; se produciría el efecto de que al Estado no le sería posible realizar el pago, al no concurrir la condición de

eficacia indicada.

Ante este supuesto pensamos, que se hace preciso proteger de algún modo, el ejercicio del derecho subjetivo del acreedor de la devolución, y garantizar consiguientemente, el cumplimiento por el Estado de la correlativa obligación.

Con este designio consideramos, que se dictó la normativa legislativa contenida en el transcrito artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para el año natural de 1972. El cual sabemos que de clara que, las devoluciones de ingresos indebidos, correspondientes a tributos e ingresos en vigor, pueden efectuarse, es decir, pagarse "aun cuando en el momento en que deban tener lugar no exista recaudación suficiente para cubrir su importe".

Con cuya normativa se establece una excepción al principio general de la preexistencia de ingresos, relativo al pago de la obligación de devolución. En otras palabras: para pagar la devolución de impuestos existe una condición de eficacia, que es la previa existencia de ingresos. Este es el supuesto general. Para pagar la devolución de impuestos en vigor con recaudación insuficiente, se remueve o elimina el obstáculo de la expresada condición de eficacia. Este es el supuesto excepcional.

b) Consideraciones críticas.

Algunas reflexiones nos suscita la formulación legislativa excepcional que consideramos, que diri

gimos, tanto a tratar de comprenderla mejor, como a valorarla jurídicamente.

PRIMERA.— Cuando dicha fórmula legal se refiere a las devoluciones de ingresos indebidos "correspondientes a contribuciones, impuestos o rentas en vigor", entendemos que hace relación a los tributos y demás ingresos que no han sido suprimidos, y que por ello, aparecen consignados en el estado letra B del Presupuesto vigente.

SEGUNDA.— El texto legislativo que consideramos, nos parece que contiene dos clases de normas: una de relación, y otra de acción. La primera se dirige tanto a la Administración como a los administrados, integrándose en el bloque de la legalidad y engendrando derechos subjetivos. De la segunda, sin embargo, solamente es destinataria la Administración financiera.

TERCERA.— La norma de relación establece la excepción al principio general expresado, declarando que no constituirá obstáculo para pagar la devolución de impuestos indebidos, el hecho de que en el momento del pago "no exista recaudación suficiente para cubrir su importe.

CUARTA.— La norma de acción atribuye una concreta potestad reglamentaria a la Administración financiera, conteniendo un mandato, para ser cumplido dentro de un término perentorio, consistente en regular, "el procedimiento para las devoluciones de ingresos indebidos correspondientes a contribuciones, impuestos o ren-

tas en vigor", en el ámbito y dirección establecida por la norma de relación. Es decir, protegiendo el derecho del acreedor de la devolución a ser pagado, aun cuando no exista recaudación suficiente de ingresos por el respectivo concepto presupuestario.

QUINTA..- Nos parece que esta normativa legislativa constituye un gran avance en la línea de las garantías del contribuyente y, por tanto, en la protección del derecho subjetivo del acreedor de la devolución de impuestos a ser pagado puntualmente. Porque si no fuera así, quedaría en manos de la Administración financiera el cumplimiento de la obligación devolutiva, al ser ella la única parte que puede comprobar y saber la preexistencia de ingresos en el respectivo concepto presupuestario, con que hacer frente a la devolución. Y al ser esta circunstancia, la condición de eficacia del pago de una obligación devolutiva válida, es claro que quedaría al arbitrio de una sola de las partes intervinientes en la relación obligatoria, el cumplimiento de la obligación. Lo que evidentemente va contra Derecho.

Ahora, al eliminarse la condición de eficacia indicada, cuando se trate de impuestos en vigor con recaudación insuficiente, ha sido removido un obstáculo para el ejercicio del derecho subjetivo del acreedor de la devolución de impuestos.

- c) Antecedentes en el grupo normativo de las reclamaciones económico-administrativas.

Entendemos que la normativa legislativa rela-

tiva al supuesto excepcional del pago de la devolución de impuestos en vigor con recaudación insuficiente, tiene algunos antecedentes en la normativa reglamentaria, sobre todo en aquella constituida por el que venimos de nominando, grupo normativo perteneciente al ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

Su breve exposición habrá de servir para señalar una trayectoria histórica seguida por el legislador, situando la normativa legislativa que nos ocupa, como un hito de aquella. Y nos daremos cuenta del paulatino avance normativo, en la dirección de la ampliación de las garantías de los contribuyentes, como sujetos acreedores del derecho a la devolución de impuestos.

Prescindiendo de antecedentes lejanos (26), consideramos que el inmediato anterior se halla recogido en el artículo 118 del expresado grupo normativo, estudiado en el Capítulo anterior. Dice así en la parte que concierne a este punto:

"..."Cuando... no existan por el concepto de "que se trate, ingresos bastantes que minorar, "comprobado esto último, en su caso, por la "Intervención General, no habiendo por consiguiente, posibilidad material de llevar a cabo la devolución, se efectuará ésta mediante "la presentación por el Gobierno a las Cortes

---

(26) Vid. Circular comunicada de 6 de diciembre de 1893, relativa a los casos en que no exista recaudación suficiente en las provincias, cuando se trata de ejecutar acuerdos en expedientes de devolución de ingresos indebidos. Cfr. Devolución de Ingresos (Madrid, Intervención G. de la Administración del Estado, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1966) 15 s.

(27)

Por último, comparando el texto reproducido con la normativa legislativa antes considerada, se hace patente el progreso logrado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de 1972. Pues ésta permite a la Administración financiera pagar la devolución sin la preexistencia de ingresos presupuestarios, mientras que el precepto del artículo 118, establece como condición de eficacia del pago expresado "la presentación por el Gobierno a las Cortes de un proyecto de Ley en el que se solicite el correspondiente crédito".

(28) Vid. Artículo 3º, párrafo quinto, del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto de 29 de Julio de 1924.



## V. LA NORMATIVA REGLAMENTARIA PRESUPUESTARIA.

En la exposición y estudio sobre la legislación presupuestaria española, de carácter general y básico, correspondiente al Estado, —que venimos realizando en este Capítulo—, nos hemos ocupado hasta aquí, de la normativa legislativa sobre la devolución de impuestos. Por ello hemos dedicado sendos epígrafes a esta normativa, que está contenida: en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, en el Proyecto de Ley General Presupuestaria; y en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

### A) INSUFICIENCIA DE NORMATIVA GENERAL Y BASICA.

Hemos visto que la normativa legislativa expresada, sobre la devolución de impuestos —muy primordialmente referida a la especie denominada "devolución de ingresos indebidos"—, no es muy abundante. Y es que la mayoritaria regulación de esta materia se halla contenida en la normativa reglamentaria. Ahora bien, la exposición de ésta consideramos que está erizada de dificultades:

1º Porque no existe una normativa legislativa general, que haya trazado las líneas fundamentales de la ordenación de la figura de la devolución de impuestos.

2º Porque es arduo deslindar en algunos casos, si se trata de normativa presupuestaria o tributaria.

3º Porque existe una normativa, que proviene

del siglo pasado (29) y llega hasta nuestros días, en cuyo análisis —de por sí intrincado y complejo, tanto por las sucesivas derogaciones parciales, como por las numerosas particularidades reguladas con minuciosidad—, resulta peliagudo el establecer unos criterios ordenadores generalizantes.

4º Porque la mayoría de la normativa se contrae, no a la figura general de la devolución de impuestos, sino a su especie más conocida: la devolución de ingresos indebidos.

Para demostrar que esto es así, basten los siguientes testimonios y datos que aportamos:

PRIMERO.— Los autores españoles reconocen, no la carencia de normativa, sino la insuficiencia de "ordenamiento", en su más estricto sentido, sobre la devolución de impuestos. Es decir, la insuficiencia de una ordenación positiva general y básica. Así, el Profesor

(29) Entendemos que las siguientes disposiciones —constituyen legislación presupuestaria sobre la devolución de impuestos porque, además de referirse, con carácter primordial, a los procedimientos de cumplimiento de esta obligación estatal, consideramos que no son legislación tributaria. Nos referimos: 1º Al Real Decreto de 25 de febrero de 1890 (Hacienda), por el que se establecen normas fundamentales sobre el procedimiento a seguir para la devolución de cantidades acordadas por los Delegados de Hacienda ("Gaceta", nº 58, de 27 de febrero de 1890). 2º A la Circular de la Intervención General de la Administración del Estado, de 29 de marzo de 1890, que contiene reglas para la aplicación y desarrollo de los preceptos del Real Decreto anterior.

LLAMAS LABELLA escribió, con relación a la "devolución de ingresos tributarios indebidos", que: "carece en la actualidad de una normativa clara, propia y específica" (30). MARTINEZ SERRATE también expone la necesidad de una normativa general para las devoluciones de ingresos indebidos, hoy insuficiente (31). Y MEXIA ALGAR ha escrito: "esperemos que no esté muy lejano el día en que se regule de una forma clara y ágil el procedimiento de la devolución de ingresos indebidos" (32). Porque este tema —escribe JANER Y DURAN— está "deficientemente regulado en las legislaciones positivas" (33).

SEGUNDO.— El Derecho positivo patrio anunció en el artículo 155 de la Ley General Tributaria, la futura existencia de una normativa reglamentaria sobre la devolución de ingresos indebidos, con estas palabras:

""""Artículo 155, 2.— Por vía reglamentaria "se regulará el procedimiento que debe seguir "se, según los distintos casos de ingresos in

- 
- (30) Cfr. LLAMAS LABELLA, M.A.: Devolución de ingresos tributarios indebidos, en "Civitas. Revista Española de Derecho Financiero", nº 3 (julio-septiembre 1974) 630.
- (31) Cfr. MARTINEZ SERRATE, R.: Devoluciones de ingresos indebidos, en "Crónica Tributaria", nº 2 (1972) 47-58 passim.
- (32) Cfr. MEXIA ALGAR, F.J.: El Estado como deudor, en "Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Ciclo de Derecho Público" (Alicante, Instituto de Estudios Alicantinos, 1973) 69.
- (33) Cfr. JANER Y DURAN, E.: El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1955) 143.

"debidos para el reconocimiento del derecho a  
"la devolución y la forma de su realización,  
"que podrá hacerse, según preceptúa el artícu  
"lo 68 de esta Ley, mediante compensación.""

En esta dirección algunos autores proclaman -  
la necesidad de "un nuevo Reglamento de Devoluciones".  
Así, GONZALEZ SANTACANA, hace referencia a "una nueva -  
reglamentación de las devoluciones de ingresos indebi--  
dos" (34). Y GOTA LOSADA da a entender que su lugar ade  
cuado será el del futuro "Reglamento de Gestión Tributa  
ria" (35). Porque, como afirma HERNANDO COLET, en el ar  
tículo 155 de la Ley General Tributaria, "se sienta la  
base de una regulación futura para las devoluciones de  
ingresos" (36).

En consecuencia, advertimos la existencia de  
una paradoja en la normativa reglamentaria presupuesta  
ria sobre la devolución de impuestos. Por una parte, es  
muy abundante. Muy superior a la normativa legislativa  
presupuestaria. Y mayor también que la normativa tribu  
taria. Sin embargo, a pesar de esta abundancia normati  
va, se observa una insuficiencia de normativa de carác  
ter general y básico. Es decir, una normativa aplicable

---

(34) Cfr. GONZALEZ SANTACANA, E.: Devoluciones de  
recargos de apremio y prórroga, en "Crónica Tribu  
taria", nº 6 (1972) 106.

(35) Cfr. GOTA LOSADA, A.: Tratado del Impuesto -  
sobre la Renta, IV (Madrid, Ed. de Derecho Finan  
ciero, 1972) 818 s.

(36) Cfr. HERNANDO COLET, G.: Devolución de ingre  
sos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Minis  
terio de Hacienda, 1966) 5.

a todos los supuestos de devoluciones impositivas, racionalmente concebida, conteniendo los principios básicos de la institución que nos ocupa, de una forma integral y completa.

Por ello, al pretender exponer la normativa reglamentaria presupuestaria sobre la devolución de impuestos, no incluimos aquella que no tiene carácter general y básico: como es la reguladora de las devoluciones de impuestos singulares, como son: Las devoluciones de ingresos caucionales; las devoluciones de ingresos - en papel de pagos al Estado; las devoluciones de ingresos por azúcares, alcoholes, etc.

#### B) NORMATIVA SOBRE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION.

Al estudiar la literatura jurídica presupuestaria sobre la devolución de impuestos, obteníamos la conclusión de que el Derecho presupuestario solamente consideraba el aspecto formal de la materia. Es decir, únicamente se ocupaba de la actividad de la Administración financiera del Estado, dirigida al cumplimiento de las obligaciones de devolución de impuestos mediante el pago, a través de los procedimientos establecidos.

Efectivamente, se observa que en la normativa reglamentaria presupuestaria de carácter general y básico —reguladora casi con exclusividad del tipo devolutivo, denominado "devolución de ingresos indebidos"—, la materia central, con aptitud organizadora para ca-

racterizarla, está constituida por la actividad de la - Administración financiera del Estado, encaminada a la - realización del pago de la obligación de devolución impositiva, en favor del contribuyente, acreedor de la devolución. Regulándose el pago de la devolución de impuestos, en sus distintos, y a la vez conexos aspectos, de ordenamiento, intervención, realización, justificación, contabilización.

En consecuencia, la cuestión del nacimiento - de la obligación devolutiva, entendemos que es ajena a la normativa reglamentaria presupuestaria. Y también la cuestión del reconocimiento y liquidación de dicha obligación, que, aun siendo materia procedimental, estimamos que no forma parte tampoco de la normativa reglamentaria presupuestaria. Recuérdese que el artículo 155 de la Ley General Tributaria, anuncia la regulación por - "vía reglamentaria", no sólo del procedimiento "para el reconocimiento del derecho a la devolución", sino también del procedimiento para la "realización" de dicho derecho, o lo que es lo mismo, para su cumplimiento mediante el pago. Esta distinción la ha destacado el Profesor SAINZ DE BUJANDA.

Así las cosas, consideramos que la normativa reglamentaria presupuestaria, de carácter general y básico, es la relativa al pago de la devolución de impuestos. Que se halla contenida, fundamentalmente, en la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de diciembre de 1972. La cual trae causa de una autorización legislativa, que está incluida en el artículo 42 de la Ley de -

Presupuestos Generales del Estado para 1972 (37). Cuya autorización legislativa, a su vez, guarda una relación y entronque con la normativa antes expuesta, de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, y con su correspondiente contenido, del Proyecto de Ley General Presupuestaria. Por ello nos ocupamos a continuación de la normativa sobre el pago de la devolución de impuestos.

C) NORMATIVA SOBRE PAGO DE LA DEVOLUCION DE -  
IMPUESTOS.

Según tuvimos ocasión de exponer anteriormente en el epígrafe perteneciente a este Capítulo, titulado: "Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado", - el artículo 42 de la Ley para los del año natural de - 1972, estableció:

""""Artículo 42.- El Ministerio de Hacienda, "antes del treinta y uno de diciembre de mil "novecientos setenta y dos, regulará el proce-  
"dimiento para las devoluciones de ingresos -  
"indebidos correspondientes a contribuciones,  
"impuestos o rentas en vigor, en forma que -  
"puedan efectuarse, aun cuando en el momento  
"en que deban tener lugar no exista recauda--  
"ción suficiente para cubrir su importe."(38).

(37) Aunque esta Ley es temporal, el artículo 42 - citado, perteneciente al texto articulado, entendemos que tiene una duración indefinida, mientras no se modifique o derogue por una disposición posterior de igual o superior rango jerárquico.

(38) Cfr. Ley de 26 de febrero de 1972, de Presupuestos Generales del Estado para 1972 ("Boletín Oficial del Estado", de 29 de febrero de 1972).

El Ministerio de Hacienda, dando cumplimiento a este mandato legislativo, dictó una Orden dentro del término prefijado, cuyo encabezamiento es el siguiente: "Orden de 22 de Diciembre de 1972 (Hacienda) por la que se regula el procedimiento para las devoluciones de ingresos indebidos correspondientes a contribuciones, impuestos o rentas en vigor".

Consideramos que esta rotulación legal, que se inspira sin duda en la normativa legislativa transcrita de la que trae causa, no es suficientemente expresiva de su contenido, ni indicadora de la materia regulada. Por cuanto ésta, ni sólo se refiere a las devoluciones de ingresos indebidos, ni únicamente a los impuestos en vigor, ni solamente al aspecto procedimental. Y es que nos parece que el punto central disciplinado en esta disposición reglamentaria, capaz de vertebrar todo su contenido, está constituido por el pago de la devolución de impuestos. Nos ocupamos a continuación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 1972, que constituye la normativa reglamentaria de dicha materia.

a) La Orden del Ministerio de Hacienda de 1972: Normativa directa.

Es de destacar que esta normativa reglamentaria presupuestaria, estando casi totalmente destinada a regular el pago de la devolución de ingresos indebidos, incluye al lado de esta clase devolutiva, y expresamente, otro tipo de devolución: "las devoluciones de ingresos derivadas de la desgravación fiscal a la exportación".



Se trata de una normativa directa, en el sentido de que la disposición hace referencia, única y exclusivamente, a la materia de la devolución de impuestos, sin rodeos, es decir, no penetrando en ella a través de otras materias ajenas a la de la devolución impositiva.

Teniendo en cuenta que la materia relativa al pago de la devolución de impuestos se halla regulada, —no sólo en normas legislativas —Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911—, sino también en normas reglamentarias con rango de "Decreto" —grupo normativo de las reclamaciones económico-administrativas, y grupo normativo presupuestario—; la presencia de la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 —dictada en uso del mandato legislativo contenida en el artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para 1972—, nos plantea la cuestión de la llamada deslegalización, como técnica de degradación del rango normativo y de ampliación del ámbito de la potestad reglamentaria (39).

Efectivamente, la norma legislativa —el artículo 42 citado—, que contiene el mandato-autorización legislativa, dirigida al Ministerio de Hacienda, con el fin de regular la materia del pago de la devolución de impuestos, permitió que este Departamento ministerial ejerciera su potestad reglamentaria, dictando la Orden

---

(39) Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E.: Curso de Derecho Administrativo, I (Madrid, Civitas. Revista de Occidente, 1974) 200 s.

de 1972. De este modo creemos que se han producido los siguientes efectos:

PRIMERO.— Se amplió el ámbito de la potestad reglamentaria del Ministerio de Hacienda.

SEGUNDO.— El artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para 1972 —que constituye la Ley degradatoria—, provocó el fenómeno de la deslegalización (40).

TERCERO.— La deslegalización en este caso se manifiesta en que la norma legislativa sobre la materia, contenida en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, queda degradada en este punto, ya que puede ser modificada o innovada en adelante por simples Reglamentos. Como así ha ocurrido.

CUARTO.— La deslegalización se manifiesta también en este caso, en que las normas reglamentarias sobre la materia, con rango de Decreto, contenidas en los grupos normativos citados —el de las reclamaciones económico-administrativas y el presupuestario—, quedan igualmente degradadas, pues pueden ser objeto de modificación o de innovación en adelante, por medio de Regla-

---

(40) Cfr. CORTES DOMINGUEZ, M.: Ordenamiento tributario español. Ley General tributaria (Madrid, - Ed. Tecnos, 1968) 74 ss.; FERREIRO LAPATZA, J.J.: - Curso de Derecho financiero español (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975) 48; GARCIA AÑOVEROS, J.: Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", nº 54 (junio 1964) 332-341 passim.

mentos con rango de Ordenes. Lo que ha sucedido en el caso que contemplamos.

Partiendo de la base de que esta disposición reglamentaria se refiere a la materia del "pago de la obligación de devolución impositiva", hemos entendido, en el contexto de la legislación presupuestaria española sobre la devolución de impuestos —al que pertenece—, que su contenido se estructura con arreglo a un principio general y a unas excepciones a dicho principio:

- El principio general de la existencia de ingresos, como condición de eficacia del pago de la devolución de impuestos.

- Las excepciones a este principio para determinados supuestos previstos legalmente, consistentes en que la existencia de ingresos no constituye condición de eficacia del pago de la devolución de impuestos.

b) El principio general.

Dentro del epígrafe correspondiente a "Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado", hemos explicado lo que entendemos que significa este principio general de la existencia de ingresos, a efectos del pago de la devolución de impuestos. Lo formulábamos positiva y negativamente. En el primer sentido considerábamos - que el principio consiste, en que es necesaria la previa existencia de ingresos presupuestarios, para poder realizar el pago de la devolución de ingresos indebidos. Porque, según razonábamos, la normativa relativa al cum

plimiento de las obligaciones de devolución de ingresos indebidos, establece como condición, no de validez, sino de eficacia para poder pagar aquellas, la previa existencia de ingresos presupuestarios que minorar.

Luego entonces, la formulación negativa del principio general se puede enunciar en el sentido de que no se podrá pagar la obligación de devolución de ingresos indebidos, si no existe previamente recaudación suficiente de ingresos presupuestarios. Pues bien, consideramos que el principio general así formulado, se halla contenido en la normativa reglamentaria que nos ocupa, e incluido en el Apartado 1º de la Orden de 1972; que dice así:

""""Apartado 1º.- Las devoluciones de ingresos, incluidas las derivadas de la desgravación fiscal a la exportación, continuarán verificándose con cargo a los ingresos que correspondan a los respectivos conceptos presupuestarios, sin más excepciones que las señaladas en esta Orden.""""

Parece, en primer lugar, que el texto reglamentario transcrito, se excede del mandato que le confiere la norma legislativa. Porque ésta hace referencia solamente a "las devoluciones de ingresos indebidos", - mientras que aquella hace mención de una categoría más amplia: "las devoluciones de ingresos, incluidas las derivadas de la desgravación fiscal a la exportación". - Pensamos que si hubiera ocurrido al revés, es decir, - que la normativa legislativa hubiera mencionado la categoría general de la devolución en sentido amplio, entonces la especificación por parte de la disposición regla

mentaria habría resultado correcta. Pero no ha sido así.

Y en segundo lugar es constatable en dicha norma reglamentaria:

1º La reiteración y confirmación del principio general —contenido en la normativa legislativa de anterior estudio—, consistente en que la existencia de ingresos es condición de eficacia del pago de las devoluciones de impuestos. Por ello, al referirse el texto a estas devoluciones, se expresa con estas palabras: - "continuarán verificándose con cargo a los ingresos que correspondan a los respectivos conceptos presupuestarios". Conviene precisar aquí que el pago se imputará, no a cualquier clase de ingresos presupuestarios, sino a los ingresos "que correspondan a los respectivos conceptos presupuestarios".

2º El reconocimiento de ciertas excepciones a este principio general, consistentes en que, en determinados supuestos previstos legalmente, la existencia de ingresos no es condición de eficacia del pago de las devoluciones de impuestos. Por ello en el texto que estamos analizando, aparecen estas palabras: "sin más excepciones que las señaladas en esta Orden". De ellas nos ocupamos a continuación.

c) Las excepciones.

En la normativa contenida en la Orden ministerial indicada, estimamos que se observan tres supuestos de devolución de impuestos, en los que la condición de

eficacia del pago, consistente en la existencia de ingresos, puede no darse. Estos supuestos creemos que son:

- La insuficiencia momentánea de la recaudación en los impuestos en vigor.

- La insuficiencia de la recaudación en los impuestos suprimidos.

- La devolución de gran cuantía.

Entonces, al no darse dicha condición de eficacia, no le es posible a la Administración financiera cumplir la obligación de devolución, de acuerdo con el principio general expresado. Con lo cual se produce una situación injusta, a la que el ordenamiento debe de proporcionar la correspondiente protección. La cual consideramos que tendrá que consistir, por un lado, en posibilitar el ejercicio del derecho subjetivo del acreedor de la devolución y, por otro, en garantizar el cumplimiento de la obligación de devolución por parte de la Administración financiera, mediante la remoción del obstáculo del requisito de la existencia de ingresos, que es el principio general necesario, para la realización del pago de la devolución de impuestos.

Y es precisamente la Orden ministerial que estamos considerando, la que estimamos que contiene la normativa protectora del acreedor-contribuyente, en los supuestos de inexistencia o insuficiencia de ingresos con que pagar las devoluciones impositivas. Los cuales constituyen excepciones al principio general indicado, que permiten, en los casos legalmente previstos y con

arreglo al procedimiento reglamentado, realizar el pago de la devolución, aun cuando en dicho momento no existan suficientes ingresos presupuestarios. Por lo expuesto, nos ocupamos a continuación del análisis y exposición del pago de la devolución de impuestos en estos supuestos excepcionales, de acuerdo con el siguiente esquema:

- El pago de la devolución de impuestos en vigor con recaudación insuficiente.
- El pago de la devolución de impuestos suprimidos.
- El pago de la devolución de gran cuantía.

#### VI. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "EN VIGOR" CON RECAUDACION INSUFICIENTE.

##### A) FORMULACION LEGAL.

Estimamos conveniente distinguir la formulación actual, de la formulación anterior, antecedente de aquella. La formulación anterior consideramos que se halla contenida en el artículo 118 del Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas, de 1924, que dice así, en lo concerniente a este supuesto:

""""Artículo 118 (párrafo séptimo).- Cuando "... no existan por el concepto de que se trate ingresos bastantes que minorar, comprobado esto último, en su caso, por la Intervención General, no habiendo, por consiguiente, posibilidad material de llevar a cabo la devolución, se efectuará ésta mediante la pre-

(41) Cfr. Artículo 3º (párrafo quinto) del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924. Téngase en cuenta que este Reglamento de 1924, fué modificado en 1934, afectando a la materia de devolución de ingresos indebidos. Por lo que, en dicho punto, el Reglamento ofrece dos normativas sucesivamente derogadas: la de 1924 y la de 1934.



""""Apartado 2º.- Salvo en los casos previs-  
tos en los dos apartados siguientes, la orde-  
nación y el señalamiento de los mandamientos  
de pago, se realizarán aunque hasta ese mo-  
mento la recaudación por el concepto al que  
corresponda la devolución sea inferior a la  
cantidad que deba devolverse.""""

Como se puede constatar, la normativa regla-  
mentaria reitera y confirma la normativa legislativa,  
de la que trae causa, puesto que aquella declara que  
las devoluciones impositivas se pagarán aunque "la re-  
caudación por el concepto al que corresponda la devolu-  
ción, sea inferior a la cantidad que deba devolverse".  
Así las cosas, la comparación entre la formulación le-  
gal anterior con la actual, nos sugiere dos tipos de  
consideraciones.

En primer lugar consideramos que la normativa  
anterior ha sido derogada por la actual, aun tratándose  
ésta de una "Orden" y aquella de un "Decreto". Porque  
entendemos que la Orden constituye un Reglamento sobre  
el pago de la devolución de impuestos, dictado en vir-  
tud de autorización legislativa, que produce el efecto  
normativo de una "deslegalización".

Y en segundo lugar advertimos que el procedi-  
miento de pago de la devolución de impuestos en vigor  
con insuficiencia de recaudación, se ha simplificado en  
favor del contribuyente —acreedor de la devolución—,  
puesto que no se hacen necesarios los trámites de la  
comprobación interventora, ni de la solicitud a las Cor-  
tes de crédito presupuestario por medio de proyecto de  
Ley presentado por el Gobierno. Lo cual evidencia el -

progreso de nuestra legislación presupuestaria, en el camino de introducción de una mayor justicia en el ámbito de las garantías jurídicas del contribuyente.

B) LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "EN VIGOR".

Parece que hay que interpretar que, de acuerdo con el contenido de la normativa legislativa, las devoluciones a que se refiere ésta son las "correspondientes a contribuciones, impuestos o rentas en vigor": - abreviadamente y en lo sucesivo: impuestos en vigor. Estas devoluciones de impuestos en vigor las distinguimos, por un lado, de las relativas a los impuestos suprimidos, y por otro, de las devoluciones que denominamos de gran cuantía: que son dos supuestos devolutivos, reconocidos por la normativa que estamos tratando. Por ello creemos que el precepto reglamentario transcrito anteriormente, se refiere a estos dos supuestos cuando dice: "salvo en los casos previstos en los dos apartados siguientes...".

En consecuencia, consideramos que el significado que es preciso atribuir a la noción de devolución de impuestos en vigor", es la de devolución de impuestos "no suprimidos", y la de devolución de "ordinaria cuantía". Entendiendo por impuestos "no suprimidos", - aquellos que aparecen consignados en el estado letra B del Presupuesto vigente; y por devolución de "ordinaria cuantía", aquella cuya magnitud no excede de la cifra señalada legalmente para cada período de tiempo —hoy, cinco millones de pesetas—, la cual se diferencia ob-

viamente de la devolución que denominamos de "gran cuantía".

Entonces, el supuesto del pago de la devolución de impuestos en vigor con insuficiencia de recaudación, determinaría, de acuerdo con el principio general consistente en la necesidad de la previa existencia de ingresos para poder realizar el pago, la consecuencia de que el acreedor-contribuyente no percibiera su legítimo derecho, hasta tanto no desapareciera la insuficiencia de ingresos del respectivo concepto presupuestario. Pero como la normativa expuesta ha previsto una excepción al principio general indicado, para el supuesto que consideramos, resulta que no es precisa la previa existencia de ingresos, para poder pagar la devolución impositiva.

Por último, estimamos que el fundamento de dicha excepción se halla, por el lado del interés particular, en la necesidad de tutelar con el Derecho la pretensión legítima del contribuyente —acreedor de la devolución—. Y por el lado del interés público, en la justificada expectativa del cese de la situación de recaudación insuficiente en el concepto presupuestario correspondiente, puesto que se trata de los llamados impuestos en vigor. Ya que en éstos, entendemos que se da una insuficiencia momentánea, por un desajuste transitorio entre la recaudación y las devoluciones. Cuyo desajuste desaparece enseguida, al recuperarse el nivel recaudatorio a causa de la reiteración de la percepción de aquellos impuestos no suprimidos, es decir, de los

que siguen en vigor.

No ocurre así, sin embargo, en los denominados impuestos suprimidos, cuya insuficiencia recaudatoria podríamos llamar definitiva, ya que no resulta posible que el escaso nivel de cobro se pueda recuperar, al haber quedado extinguidos. En consecuencia, no aportan nuevos ingresos con carácter sucesivo, al concepto presupuestario respectivo.

## VII. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "SUPRIDOS".

### A) FORMULACION LEGAL.

Así como el supuesto anterior, correspondiente al pago de la devolución de impuestos en vigor, tiene rango legislativo, el que ahora tratamos —relativo al pago de la devolución de impuestos suprimidos—, solamente posee una formulación reglamentaria, puesto que el artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1972, no hace mención de él. En la exposición de la formulación legal reglamentaria distinguimos: la actual y la anterior, antecedente de aquella.

La formulación anterior se encuentra contenida en el artículo 118 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas de 1924, que dice así:

""""Artículo 118 (párrafo séptimo).- Cuando "se trate de contribuciones, rentas, impuestos o recursos extinguidos, o no existan por

"el concepto de que trate ingresos bastantes  
"que minorar, comprobado esto último, en su -  
"caso, por la Intervención General, no habien-  
"do, por consiguiente, posibilidad material -  
"de llevar a cabo la devolución, se efectuará  
"ésta mediante la presentación por el Gobier-  
"no a las Cortes de un proyecto de Ley en el  
"que se solicite el correspondiente crédito."

La formulación legal actual se halla incluida en la Orden del Ministerio de Hacienda de 1972, dentro del Apartado 4º, que se expresa de la siguiente forma, en la parte relativa al presente supuesto:

""""Apartado 4º.- Cuando la devolución co-  
"rresponda a tributos o recursos suprimidos,  
"y que no aparezcan consignados en el estado  
"letra B del Presupuesto que se halle en vi-  
"gor..." y "... no exista recaudación, o és-  
"ta sea insuficiente, se elevará el expedien-  
"te a la Intervención General de la Adminis-  
"tración del Estado, y la devolución se efec-  
"tuará en la forma que disponga el Ministro -  
"de Hacienda."""""

#### B) LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS "SUPRIMIDOS".

Vista la formulación legal anterior, conside-  
ramos que el significado que es preciso atribuir a la -  
noción de "devolución de impuestos suprimidos", es la -  
de devolución de impuestos "que no están en vigor", y -  
que la devolución es de "ordinaria cuantía". Porque, co-  
mo venimos exponiendo, los supuestos de devolución de -  
impuestos en vigor, y de devolución que llamamos de -  
gran cuantía, son distintos del que ahora analizamos, -  
según la normativa que nos ocupa. Efectivamente, enten-  
demos por impuestos en vigor —a sensu contrario—, - -

aquellos que no "aparezcan consignados en el estado letra B del Presupuesto que se halle en vigor"; y por devoluciones de gran cuantía, las que exceden —según la normativa vigente en este momento—, de cinco millones de pesetas.

De no configurar este supuesto del pago de la devolución de impuestos suprimidos con insuficiencia de recaudación, una excepción al principio general —el cual consiste en la necesidad de la previa existencia de ingresos para poder realizar el pago—, no podría el contribuyente —acreedor de la devolución—, percibir su importe, hasta tanto no desapareciera la insuficiencia de ingresos del respectivo concepto presupuestario. Pero, precisamente, esta normativa remueve este obstáculo, y permite pagar a la Administración financiera, la obligación de devolución impositiva expresada. Para ello se prevee el siguiente procedimiento de pago.

#### C) PROCEDIMIENTO DEL PAGO.

Para pagar la obligación de devolución de impuestos suprimidos con insuficiencia de recaudación, la Orden de 1972 ofrece al Ministro de Hacienda las dos formas siguientes:

1ª "... disponer que la devolución se efectúe como minoración de los ingresos presupuestarios..."(42).

---

(42) Cfr. Apartado 5º de la Orden del Ministerio - de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 ("Boletín - Oficial del Estado", núm. 321, de 21 de diciembre de 1972).

2ª "... disponer que la devolución se efectúe... con cargo al Presupuesto de Gastos. En este último caso, cuando no exista en el Presupuesto de Gastos - el crédito suficiente para efectuar la devolución, se iniciará el oportuno expediente para la obtención de un suplemento de crédito o crédito extraordinario" (43).

Así se explica el significado de la expresión de la normativa, cuando dice que "la devolución se efectuará en la forma que disponga el Ministro de Hacienda" (44). Creemos que dicha expresión hay que entenderla, - en el sentido de que el Ministro podrá elegir entre una de las dos formas de pago indicadas. En cualquiera de las elegidas, precederán a la resolución del Ministro de Hacienda, dos actos-trámite de instrucción procedimental, que son:

- Un informe de la Intervención General de la Administración del Estado.

- Una propuesta de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos.

De todo lo cual se puede deducir que, a pesar de la inexistencia o de la insuficiencia de recaudación en los impuestos suprimidos, se podrá realizar el pago de la obligación de devolución impositiva, de las siguientes maneras:

---

(43) Ibídem.

(44) Cfr. Apartado 4º de la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 ("Boletín Oficial del Estado", núm. 321, de 21 de diciembre de 1972).

1ª Mediante minoración, no del respectivo concepto presupuestario de ingresos —puesto que al tratar se de impuestos suprimidos dicho concepto no posee previa existencia de ingresos—, sino de cualquier concepto de ingreso presupuestario.

2ª Con cargo al Presupuesto de Gastos, si existe crédito suficiente.

3ª Iniciando expediente de suplemento de crédito o de crédito extraordinario, si no existe en el Presupuesto de Gastos el crédito suficiente.

De la comparación entre el procedimiento de pago de la normativa reglamentaria anterior, con el correspondiente a la actual, estimamos conveniente anotar dos cuestiones. En primer lugar observamos que, mientras el régimen anterior disponía que el pago de la devolución de los impuestos suprimidos con insuficiente recaudación, se haría "mediante la presentación por el Gobierno a las Cortes de un proyecto de Ley en el que se solicite el correspondiente crédito"; el régimen actual, antes de llegar al órgano legislativo, establece la posibilidad de pagarlo con cargo al Presupuesto de Ingresos o de Gastos. Por lo que se aprecia claramente la introducción de una mejora en la legislación presupuestaria española, que perfecciona la protección, en la fase de cumplimiento, de los derechos subjetivos de los acreedores de la devolución.

Y en segundo lugar planteamos como problema la cuestión de si —como parece—, la normativa ante-



rior ha resultado derogada por la actual. Porque, por - un lado, aquella tiene el rango de "Decreto", y ésta la de "Orden". Y aunque esta última disposición parece que pretende ampararse en una autorización legislativa —la del artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1972, tantas veces citada—, hay que considerar que esta formulación legislativa solamente hace referencia al pago de la devolución de los impuestos en vigor, pero no a la devolución de los impuestos suprimidos. No obstante consideramos que se puede pensar que la Orden del Ministerio de Hacienda de 1972, ha querido consistir en un Reglamento del pago de la devolución de impuestos, que comprende, no solamente la devolución de los llamados impuestos en vigor, sino también la devolución de los suprimidos y las devoluciones denominadas - de gran cuantía. Pero entonces, nos parece que es pertinente advertir que, o la fórmula legislativa es defectuosa, o la Administración financiera se ha excedido de la autorización legislativa, al ejecutarla y desarrollarla mediante la emanación del expresado Reglamento - sobre el pago de la devolución de impuestos.

#### VIII. EL PAGO DE LA DEVOLUCION DE "GRAN CUANTIA".

##### A) FORMULACION LEGAL.

Veíamos anteriormente que la formulación legal del supuesto del pago de la devolución de impuestos en vigor, alcanzaba rango legislativo. No le ocurría - así al supuesto del pago de la devolución de impuestos suprimidos, que, como el que ahora tratamos —relativo

al pago de la devolución denominada de gran cuantía—, solamente posee una formulación legal de carácter reglamentario. Porque el artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1972, no hace referencia a este último. En la exposición de la formulación legal reglamentaria distinguimos: la actual y la anterior, antecedente de aquella.

La formulación reglamentaria anterior se encuentra contenida en el artículo 118 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas de 1924, que dice así:

""""Artículo 118 (párrafo sexto).- Cuando la "cantidad que deba ser devuelta exceda de - "5.000.000 de pesetas, se deberá oír a la Intervención General de la Administración del "Estado, y se requerirá, para practicar la "devolución, autorización especial y expresa - "del Ministro de Hacienda, quien excepcionalmente, cuando así lo estime necesario o conveniente por las circunstancias extraordinarias del caso, podrá acordar discrecionalmente que la devolución del ingreso indebido de "que se trate no se efectúe hasta que por las "Cortes, a quien el Gobierno presentará el - "oportuno proyecto de Ley, se conceda un crédito extraordinario para atender a la devolución."""""

La formulación reglamentaria actual se halla incluida en la Orden del Ministerio de Hacienda de 1972, dentro del Apartado 3º, que se expresa de la siguiente forma:

""""Apartado 3º.- Cuando la cantidad a devolver, en virtud de la resolución recaída en - "alguno de los recursos, reclamaciones o expe

"dientes a los que se refiere el artículo 118  
"del Reglamento de 29 de Julio de 1924, exce-  
"da de cinco millones de pesetas, se elevará  
"siempre el expediente a la Intervención Gene-  
"ral de la Administración del Estado, y se -  
"efectuara la devolución en la forma que dis-  
"ponga el Ministro de Hacienda." "" "" "" "" "" "" "" ""

devolución denominada de "ordinaria cuantía", tanto la referida a los impuestos "en vigor" como a los impuestos "suprimidos".

Entendemos también que la devolución de gran cuantía se refiere, no a la devolución de ingresos en general, sino solamente a la especie denominada: devolución de ingresos indebidos. Y ello, no sólo porque la autorización legislativa contenida en el artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1972, se limita a esta especie devolutiva; sino también porque la normativa reglamentaria de este supuesto se concreta a las devoluciones impositivas de gran cuantía, que sean declaradas "en virtud de la resolución recaída en alguno de los recursos, reclamaciones o expedientes a los que se refiere el artículo 118 del Reglamento de 29 de Julio de 1924". El cual dice así, en la parte concerniente a este punto:

""""Artículo 118 (párrafo primero).- Cuando "de una resolución firme de recurso, reclamación o expediente, comprendida en este Reglamento, resultare un ingreso indebido o se "condonara una multa satisfecha, se acordará "de oficio devolver el importe que correspon- "da, considerándose éste como minoración de - "los valores del respectivo concepto del Pre- "supuesto."""""

Veíamos anteriormente que, tanto el supuesto del pago de la devolución de impuestos en vigor, como el de la devolución de impuestos suprimidos, se caracterizaban por la nota de la recaudación insuficiente. Y precisamente, por dicha característica configuraban una ex

cepción al principio general, consistente en la necesidad de la previa existencia de ingresos para poder realizar el pago. Cuya excepción permitía atender dicho pago en favor del contribuyente —acreedor de la devolución—, compatibilizándolo al propio tiempo con la acción de la Administración financiera, con el fin de guardar la observancia de las reglas presupuestarias, y tutelar así el interés público.

Sin embargo, el supuesto que ahora nos ocupa de la devolución de gran cuantía, no posee expresamente la nota de la recaudación insuficiente. Pero pensamos —que sí que la posee implícitamente, puesto que una "cifra alta" de devolución impositiva, señalada y actualizada por la Administración financiera, creemos que conlleva la posibilidad de que se dé la situación de recaudación insuficiente. La propia Administración, en ocasión de elevar la magnitud a cinco millones de pesetas, creemos que manifestó esta posible consecuencia de las devoluciones de gran cuantía, haciendo referencia "a la incidencia que las devoluciones puedan tener en la recaudación global de los correspondientes conceptos impositivos" (46).

Lo que nos parece que quiere decir, que, cuando haya que pagar una devolución de gran cuantía, exista o no la circunstancia de recaudación insuficiente —la cual parece presumirse por la normativa—, se pro-

---

(46) Cfr. Preámbulo del Decreto de 19 de diciembre de 1970 ("Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda", 19 de enero de 1971) Aranzadi 1971, R. 93.

cederá a realizar su pago; no constituyendo obstáculo - el principio general de la previa existencia de ingresos. Por ello, en este sentido consideramos que la devolución de gran cuantía, constituye una excepción al principio general indicado.

### C) PROCEDIMIENTO DEL PAGO.

Para realizar el pago de la obligación de devolución de gran cuantía, la Orden de 1972 ofrece al Ministro de Hacienda las dos formas siguientes:

1ª "... disponer que la devolución se efectúe como minoración de los ingresos presupuestarios..."(47).

2ª "... disponer que la devolución se efectúe... con cargo al Presupuesto de Gastos. En este último caso, cuando no exista en el Presupuesto de Gastos - el crédito suficiente para efectuar la devolución, se iniciará el oportuno expediente para la obtención de un suplemento de crédito o crédito extraordinario" (48).

Así se explica el significado de la expresión de la normativa, cuando dice que "se efectuará la devolución en la forma que disponga el Ministro de Hacienda" (49). Creemos que dicha expresión hay que entender-

---

(47) Cfr. Apartado 5º de la Orden del Ministerio - de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 ("Boletín - Oficial del Estado", núm. 321, de 21 de diciembre de 1972).

(48) Ibídem.

(49) Cfr. Apartado 3º de la Orden del Ministerio - de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 ("Boletín - Oficial del Estado", núm. 321, de 21 de diciembre de 1972).

la, en el sentido de que el Ministro podrá elegir entre una de las dos formas de pago indicadas. En cualquiera de las elegidas, precederán a la resolución del Ministro de Hacienda, dos actos-trámite de instrucción procedimental, que son:

- Un informe de la Intervención General de la Administración del Estado.

- Una propuesta de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos.

De todo lo cual se puede deducir que, cuando la cuantía a devolver exceda de cinco millones de pesetas; y en consecuencia, exista la posibilidad de recaudación insuficiente, se podrá realizar el pago de la obligación de devolución impositiva, de las siguientes maneras:

1ª Mediante minoración, no del respectivo concepto presupuestario de ingresos, sino de cualquier concepto de ingreso presupuestario.

2ª Con cargo al Presupuesto de Gastos, si existe crédito suficiente.

3ª Iniciando expediente de suplemento de crédito o de crédito extraordinario, si no existe en el Presupuesto de Gastos el crédito suficiente.

Por último, creemos obligado plantearnos la cuestión de si —como parece—, la normativa anterior —el artículo 118 del Reglamento de 1924—, ha resultado derogada por la actual. Se opone en principio a la

tesis de la derogación, la consideración de que la normativa anterior se estableció por "Decreto", mientras - que la actual, lo fué por medio de una "Orden". Favorece, sin embargo, la tesis de la derogación, la consideración de que la Orden fué dictada en virtud de una autorización legislativa: la del artículo 42 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1972.

No obstante conviene tener en cuenta, que dicha autorización legislativa solamente hace referencia al supuesto del pago de la devolución de impuestos en vigor, pero no al correspondiente al pago de las devoluciones de gran cuantía. Puede pensarse, sin embargo, - que, si la voluntad del legislador ha sido la de tutelar mejor el cumplimiento del derecho de crédito del acreedor de la devolución -y en esta línea se encuentra el supuesto de las devoluciones que denominamos de gran cuantía (50)-; puede no resultar errado, entender

---

(50) La propia Administración financiera, con relación a las devoluciones de gran cuantía, ha puesto de manifiesto su deseo y preocupación de realizar los pagos de las obligaciones de devolución impositiva, con la mayor prontitud en beneficio del contribuyente, acreedor de la devolución. Así en el Preámbulo del Decreto de 19 de diciembre de 1970 - se lee, con ocasión de justificar la elevación de la cuantía a cinco millones de pesetas, que la Administración pretende: "agilizar el trámite de ejecución de los acuerdos de devolución de ingresos indebidos, para no producir dilaciones innecesarias y perjudiciales a los intereses afectados". Y en el Preámbulo de la Orden que aquí analizamos - de 22 de diciembre de 1972-, se habla de la finalidad de "evitar retrasos innecesarios", mediante la utilización de la figura de las devoluciones de gran cuantía.



incluídas estas devoluciones en la autorización legislativa indicada.

Porque consideramos que la Orden del Ministerio de Hacienda de 1972, ha querido consistir en un Reglamento del pago de la devolución de impuestos, que comprende, no solamente la devolución de los llamados impuestos en vigor, sino también la devolución de los suprimidos y las devoluciones denominadas de gran cuantía. Pero entonces nos parece que es pertinente advertir que, o la fórmula legislativa es defectuosa, o la Administración financiera se ha excedido de la autorización legislativa, al ejecutarla y desarrollarla mediante la emanación del expresado Reglamento sobre el pago de la devolución de impuestos.

#### D) EVOLUCION DEL PROCEDIMIENTO DEL PAGO.

En la regulación del procedimiento del pago de las devoluciones de gran cuantía, se pueden distinguir varias fases, que, al señalar la trayectoria histórica de esta normativa, permiten penetrar su verdadero sentido.

En una primera fase se observa la existencia de un único procedimiento para pagar estas devoluciones, que consiste en la presentación por el Gobierno a las Cortes, de un proyecto de Ley solicitando la concesión del correspondiente crédito legislativo. Así aparece previsto en el Real Decreto de 13 de junio de 1916 (51)

(51) Vid. HERNANDO COLET, G.: Devolución de ingresos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1966) 18. Ref. (7), segundo párrafo.

y en la Real Orden de 14 de julio de 1916 (52).

En una segunda fase o período se aprecia ya - un doble procedimiento para la realización del pago de las devoluciones de gran cuantía: un procedimiento general y otro excepcional. Ambos coinciden en la concesión de un crédito presupuestario. Pero se diferencian en que, en el procedimiento general, el crédito se acuerda por el Gobierno mediante Real Decreto. Así lo dispone el Real Decreto-Ley de 12 de marzo de 1924 (53). Sin embargo, el procedimiento excepcional consiste en que - el crédito se concede por las Cortes. Así lo estableció el artículo 3º del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por - Real Decreto de 29 de julio de 1924.

La tercera fase está constituida por la normativa inmediatamente anterior a la vigente (54), la cual faculta al Ministro de Hacienda para dos cosas: 1ª Con carácter general, para disponer el pago de la devolución de gran cuantía, con audiencia preceptiva de la Intervención General de la Administración del Estado. -

---

(52) Ibídem, 18-19. Ref. (7), tercer párrafo.

(53) Vid. Tribunales económico-administrativos y - Reglamento de procedimiento, "Códigos y Leyes anotados" (2ª ed., Madrid, Ed. Góngora, 1929) 43-44.

(54) Nos referimos a la contenida en el párrafo - sexto del artículo 118 del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1924, introducido mediante Decreto de 2 de agosto de 1934.

2ª Y con carácter excepcional, para proponer al Gobierno la remisión de un proyecto de Ley a las Cortes, a fin de que concedan un crédito extraordinario para atender la devolución.

La cuarta y última fase está constituida por la normativa vigente (55), la cual faculta al Ministro de Hacienda para realizar el pago de las devoluciones de gran cuantía, de tres formas:

1ª Mediante minoración de cualquier concepto del Presupuesto de Ingresos.

2ª Con cargo al Presupuesto de Gastos, si es que existe crédito suficiente.

3ª Iniciando expediente de suplemento de crédito o de crédito extraordinario, si no existe en el Presupuesto de Gastos el crédito suficiente.

Como se puede apreciar de todo cuanto antecede, la línea evolutiva del pago de la devolución de gran cuantía, es marcadamente positiva en el sentido de constituir una continua ascensión en pos de una mayor garantía del derecho a exigir el cumplimiento de la obligación de devolución impositiva, en favor del contribuyente, acreedor de la devolución. Y también, desde el lado del ente público deudor, constituye el exponente de una trayectoria histórica ascendente, respecto de una mayor exigencia para realizar el pago más fácil y -

---

(55) Cfr. Apartado 3º de la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 ("Boletín Oficial del Estado", núm. 321, de 21 de diciembre de 1972).

prontamente. El que anteriormente fuese necesaria la -  
concesión por las Cortes de un crédito presupuestario, -  
y que ahora baste la decisión del Ministro de Hacienda,  
guardando un mínimo de procedimiento reglamentario, -  
muestra claramente la realidad de lo afirmado.

#### IX. CONCLUSIONES.

Tratamos de establecer en este apartado las, -  
que nos parecen, conclusiones o ideas sintéticas funda-  
mentales, sobre la legislación presupuestaria española  
de la devolución de impuestos. De esta forma, no sólo -  
proponemos los resultados de la investigación realizada,  
sino que también los aportamos al conjunto del trabajo,  
por si pueden coadyuvar a la elaboración de una teoría  
general de la devolución de impuestos. Con estos desig-  
nios proponemos las siguientes conclusiones:

PRIMERA.-- Consideramos a efectos expositivos, que nues-  
tra legislación presupuestaria estatal, general y bási-  
ca, sobre la devolución de impuestos, se puede dividir  
en dos sectores normativos: el de rango legislativo, y  
el reglamentario.

SEGUNDA.-- El sector legislativo entendemos que está -  
constituído por una normativa muy escasa, contenida en  
la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda  
Pública, de 1911, y en los textos articulados de las -  
Leyes de Presupuestos Generales del Estado, correspon--  
dientes a un período algo superior al último decenio. -  
Incluimos también en este sector, la normativa conteni-

da en el Proyecto de Ley General Presupuestaria —pendiente de aprobación en estos momentos por el Pleno de las Cortes—, porque, en principio, parece que habrá de ocupar el lugar de la actualmente vigente Ley de 1911.

TERCERA.— El sector normativo presupuestario de rango legislativo, estimamos que se puede caracterizar por las siguientes notas:

1) La normativa no contiene referencia alguna, ni siquiera indirecta, a la devolución de impuestos en general, sino que solamente se ocupa de una especie devolutiva —la más conocida—, que es la devolución de impuestos indebidos.

2) La normativa específica sobre la devolución de impuestos indebidos, tampoco es de carácter general, sino parcial, por cuanto se refiere exclusivamente a la contabilización presupuestaria y al pago de esta obligación devolutiva.

CUARTA.— El sector normativo reglamentario, a diferencia del legislativo, es considerablemente numeroso. Pero a pesar de su abundancia, se advierte una insuficiencia de normativa general y básica, es decir, una escasez de criterios ordenadores generalizantes. Porque, —por una parte, se trata de una normativa intrincada y compleja, que viene desde el siglo pasado a nuestros días; y por otra, se refiere, casi únicamente, a la devolución de impuestos indebidos.

QUINTA.— El sector normativo presupuestario de grado reglamentario, consideramos que se puede caracterizar —

por las siguientes notas:

1) Porque, al ser de naturaleza presupuestaria, —lo que implica referirse a los aspectos formales de la ejecución presupuestaria, o lo que es lo mismo, a la fase de cumplimiento de las obligaciones del Estado—, hemos observado y entendemos que su normativa se aglutina en torno a una materia o principio organizador: el pago de la obligación de devolución impositiva. El cual es regulado a lo largo del tiempo, de tal forma que, —muestra un progreso normativo en favor de un reforzamiento de las garantías jurídicas del contribuyente, —acreedor de la devolución.

2) Esta normativa, ocupándose preponderantemente de la devolución de impuestos indebidos, hace referencia también a otra clase devolutiva: las devoluciones de ingresos derivadas de la desgravación fiscal a la exportación, para aplicarlas el régimen que, sobre el pago, tienen establecido aquellas. Lo que nos mueve a pensar, al igual que nos ocurría con la Ordenanza Tributaria alemana, que el legislador español de dicha normativa, se encamina hacia una posible consideración de la devolución de impuestos en general; es decir, hacia una categoría conceptual genérica y unitaria.

SEXTA.— Partiendo de la base de que la materia central —organizadora de la normativa presupuestaria de rango reglamentario—, está constituida por el pago de la obligación de devolución impositiva, se puede apreciar, por una parte, el principio general que denominamos de la existencia de ingresos, el cual actúa como condición

de eficacia de dicho pago. Y por otra parte, aparecen - unas excepciones a este principio, para determinados su-  
puestos previstos legalmente, en los que la preexisten-  
cia de ingresos no es condición de eficacia del pago de  
la devolución impositiva. Estos supuestos excepcionales,  
entendemos que configuran tres clases de pagos de la -  
obligación devolutiva:

- El pago de la devolución de impuestos en -  
vigor con recaudación insuficiente.
- El pago de la devolución de impuestos supri-  
midos.
- El pago de la devolución de gran cuantía.

SEPTIMA. - La normativa reglamentaria sobre el pago de -  
la obligación de devolución de impuestos, es de carác--  
ter formal, fundamentalmente. Por lo que recoge múlti--  
ples detalles concretos, minuciosamente disciplinados.-  
De forma que, limitándose esta parte del trabajo a esta-  
blecer la legislación general y básica, excluimos de la  
exposición, diversos aspectos reglamentarios relativos  
al pago, como son la ordenación, intervención y justifi-  
cación.

### TERCERA PARTE

#### LA NATURALEZA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

Esta Tercera Parte del trabajo contiene el estudio dogmático —que, sin embargo, no prescinde de la legislación—, de la naturaleza de la devolución de impuestos. El cual se realiza con posterioridad a la exposición de la bibliografía y legislación del Derecho financiero —documentación científica—; y con anterioridad al estudio de la tipología de la devolución de impuestos. Sin la primera —la documentación científica— no hubiese sido posible tratar la cuestión de la "naturaleza", por carencia de base. E igualmente, la formulación de la "tipología" hubiera resultado inviable, sin haber dispuesto previamente de la esencia de la devolución impositiva.

En el único Capítulo que contiene esta Parte del trabajo, formulamos cuatro teorías o explicaciones científicas sobre la naturaleza de la devolución de im-



puestos, que pertenecen a otros tantos grupos doctrinales. Obviamente, cada sector teórico enfoca el fenómeno devolutivo desde su respectiva concepción. Así, los tributaristas consideran la devolución de impuestos, como "relación jurídica tributaria"; los hacendistas, como "gasto público"; algunos autores de Derecho público común de influencia civilista, como "cuasi contrato"; y por último, los cultivadores del Derecho financiero, como "obligación legal estatal de Derecho público.

Esta última concepción es la que consideramos verdadera. Así creemos que se demuestra a lo largo del trabajo, del que constituye una de sus ideas organizadoras. Y se puede apreciar aún más claramente, en la exposición de los diferentes tipos devolutivos, puesto que consideramos que queda probado que, cada uno, se resuelve en una obligación legal estatal de Derecho público.

## CAPITULO VII

### LA NATURALEZA JURIDICA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

#### S U M A R I O

##### I. INTRODUCCION.

##### II. NATURALEZA DE RELACION TRIBUTARIA.

- A) Formulaci3n doctrinal.
- B) Consideraciones cr3ticas.
  - a) Desde la perspectiva de la relaci3n jur3dica - tributaria.
  - b) Desde la perspectiva de la obligaci3n tributaria.
- C) Conclusi3n.

##### III. NATURALEZA DE GASTO PUBLICO.

- A) Formulaci3n doctrinal.
- B) Consideraciones cr3ticas.
  - a) La noci3n del gasto p3blico en la literatura - del Derecho financiero.
  - b) Inexistencia de un concepto jur3dico del gasto p3blico.
- C) Conclusi3n.

## IV. NATURALEZA DE CUASI CONTRATO.

- A) Formulación doctrinal.
- B) Consideraciones críticas.
- C) Conclusión.

## V. NATURALEZA DE OBLIGACION LEGAL ESTATAL: CONCLUSION GENERAL.

= = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Cualquier trabajo de las características del presente exige ineludiblemente una búsqueda sobre la esencia del objeto investigado: la devolución de impuestos. Pero además de constituir una exigencia del trabajo investigador, es al mismo tiempo un impulso científico espontáneo. Por ello nos hemos planteado la auténtica necesidad de averiguar, por medio de la literatura científica, que sometemos a elaboración utilizando los instrumentos de la lógica y de la dogmática jurídica sin olvidar la legislación, la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos. Este designio es algo así como tratar de determinar la filiación de esta figura respecto de las categorías jurídicas conceptuales ya formuladas y conocidas. Y constituye una necesidad la averiguación y formulación de su naturaleza, porque si careciéramos de su esencia sería como construir una edificación sin cimientos ni estructura organizadora que

vertebre las distintas clases de devolución y sus diversos aspectos o perspectivas parciales. Sin embargo disponiendo de la idea sustancial es posible, no solo dar explicación verdadera de la institución, sino también - elaborar el trabajo con coherencia dándole un cuerpo or ganizado y armónico. Es por ello que nos parece indis-- pensable el tratar sobre la naturaleza jurídica de la - devolución de impuestos.

Hemos de advertir que la cuestión de la naturaleza, no solo tiene un interés teórico y especulativo, sino también práctico, pues de la atribución de una u - otra, depende la producción o no de determinadas consecuencias jurídicas. Y esto es comprobable a lo largo de los Capítulos siguientes, en el lugar correspondiente a los efectos jurídicos de los hechos generadores relativos a los distintos supuestos de devoluciones de impues tos.

Pero además creemos que esta cuestión tiene - el interés de la novedad, pues hasta donde hemos llegado, no hemos advertido el tratamiento de la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos, como categoría general o institución del Derecho financiero.

Conviene advertir también que, entre los di-- versos tipos existentes de devolución de impuestos, des taca sobre todos la devolución de ingresos indebidos, o mejor, la devolución de impuestos ilegales. Y destaca - porque al ser el tipo más frecuente, es el más regulado, y por ello el más estudiado. Ello significa que la mayoría de los autores citados en este Capítulo se ocupan -

de este tipo devolutivo, si bien también existen referencias a las restantes clases de devoluciones. Y como las ideas ajenas que exponemos y elaboramos, entendemos que son aplicables a todos los tipos de devolución, ya que no hemos encontrado nada que se oponga a ello, nos parece que se produce la existencia de una serie de reflexiones sobre la naturaleza de la devolución de impuestos en general. Algo así como una aportación a un ensayo de teoría general de esta institución jurídica financiera.

Podemos decir que existen cuatro teorías o explicaciones científicas sobre la naturaleza de la devolución de impuestos, puesto que hemos distinguido otros tantos sectores o grupos doctrinales que se han ocupado de la esencia de la institución, con conciencia de este fin o sin proponérselo. Cada sector enfoca naturalmente el fenómeno desde su respectiva concepción. Así, los tributaristas la consideran como relación jurídica tributaria; los hacendistas, como gasto público; algunos autores de Derecho administrativo de influencia civilista, como cuasi contrato; y por último, los cultivadores del Derecho financiero, como obligación legal estatal de Derecho público.

Anticipando conclusiones, esta concepción última es la que consideramos verdadera. Porque creemos que resulta avalada por la razón de que dicha construcción es la que constituye la idea organizadora de todo el trabajo. Efectivamente, en el transcurso del examen de los distintos tipos de devolución de impuestos, estima

mos que queda probado que cada clase devolutiva se resuelve en una obligación legal estatal de Derecho público. Con lo que, además queda elevada a la categoría de teoría general.

Por ello el plan expositivo del Capítulo será el siguiente:

- Naturaleza de relación tributaria.
- Naturaleza de gasto público.
- Naturaleza de cuasi contrato.
- Naturaleza de obligación legal estatal.

Y en cada teoría distinguimos tres puntos: la formulación en la doctrina o explicación científica de la teoría, su crítica y la conclusión.

## II. NATURALEZA DE RELACION TRIBUTARIA.

### A) FORMULACION DOCTRINAL.

La formulación de esta posición doctrinal se puede concretar en la afirmación consistente en que, la relación jurídica de devolución de impuestos tiene naturaleza de relación jurídica tributaria.

Sin llegar a la admisión de la absoluta identidad entre ambas relaciones jurídicas, la doctrina pone de manifiesto la existencia de una conexión entre ellas, matizando el tipo de vinculación concreta según distintos puntos de vista. Por tanto, a la vista de lo expuesto en la literatura, podemos decir que el tipo de conexión de la relación jurídica de devolución respecto

de la relación jurídica tributaria, puede ser: sistemático-dogmática, de parte integrante, de semejanza, de prolongación o derivación y de accesoriedad.

El punto de vista sistemático-dogmático atestigua la conexión existente entre ambas figuras jurídicas, porque algunas obras generales de Derecho financiero y tributario, como son las de A.D. GIANNINI (Istituzioni...), A. BERLIRI (Principi...), JARACH, SAINZ DE BUJANDA y DE LA GARZA, incluyen la materia de la devolución de impuestos dentro de la categoría conceptual de la relación jurídica tributaria.

El punto de vista consistente en constituir la relación devolutiva una parte integrante de la relación tributaria, se advierte en A.D. GIANNINI, quien atribuye a esta última un contenido amplio y también complejo, "puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso" (1). Y entre los derechos de las personas sometidas a la potestad del ente público, el maestro italiano inclu

---

(1) Cfr. GIANNINI, A.D.: Instituciones de Derecho tributario (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957) 68 s.

ye expresamente el derecho a la restitución, que nace - en favor de la persona que ha pagado, cuando se ha producido la recaudación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida, del que es correlativo la obligación de devolución por parte de la Administración financiera (2).

El punto de vista consistente en la existencia de una semejanza entre la relación de devolución y la relación tributaria, lo explica MADERA GRIJALVA con las siguientes palabras: "En primer lugar, es cierto - que las dos instituciones tienen semejanza y puntos de coincidencia indudables. Efectivamente, ambas provienen de un mismo fondo, de un mismo fenómeno económico constituido por la actividad financiera y tributaria del Estado y su forma jurídica adoptada en el actual Estado de Derecho".

"En ambos institutos, por otra parte, es posible efectuar su estudio dentro del mismo marco genérico que se conoce con el nombre de Teoría de las Obligaciones".

"Ambas realidades, en fin, adoptan la forma de relaciones jurídicas de obligación en las cuales - -

- 
- (2) "Del ordenamiento jurídico del impuesto nacen, además, no sólo la obligación de pagar y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada - cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, sino, además, una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona sujeta a la potestad estatal". Ibídem, 68.



la estricta correlatividad de poderes y deberes jurídicos es su rasgo esencial. Esos poderes jurídicos, como ya hemos manifestado, en ambos casos están constituidos por derechos subjetivos o créditos en el sentido propio de estos términos; y los deberes jurídicos se configuran como deudas u obligaciones de carácter pecuniario" (3).

Podemos incluir dentro de este punto de vista, el pensamiento de HENSEL quien, al exponer la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos como un caso de enriquecimiento ilícito, producto de su perspectiva privatista en este punto, atribuye a las relaciones -- obligatorias que consideramos, una naturaleza semejante, cuando escribe: "Las relaciones jurídicas entre acreedor y deudor de la restitución deben, por su naturaleza, compararse a los derechos nacidos de la relación obligatoria impositiva, entre el acreedor y el deudor del mismo impuesto" (4).

El punto de vista consistente en concebir la relación devolutiva como una prolongación o derivación de la relación tributaria, lo expone el anterior autor ecuatoriano de esta manera: "... pero a nadie puede -- ocultarse la íntima conexión existente entre la relación jurídico-tributaria y el pago de lo no debido en --

---

(3) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: Estudios de Derecho Tributario. La Relación Tributaria y la de Pago -- Indebido. (Quito-Ecuador, 1971) 231.

(4) Cfr. HENSEL, A.: Diritto Tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1956) 295.

el campo tributario, a tal punto que tratadistas consagrados han llegado a considerar éste como una simple -prolongación o derivación de aquella" (5).

Por último, el punto de vista consistente en concebir la existencia de un vínculo de accesoriedad de la relación de devolución respecto de la relación tributaria, lo pone de manifiesto el Profesor SAINZ DE BUJANDA, el cual incluye dentro de la noción omnicomprendensiva de la "relación jurídica tributaria", "la relación que tiene por objeto... el reembolso de prestaciones tributarias indebidas", y la califica de relación tributaria sustantiva accesoria. Y es que el Profesor de Madrid -distingue la relación jurídica tributaria sustantiva, -de la formal, y también la relación tributaria sustantiva principal (la obligación tributaria), de las accesorias, comprendiendo en estas últimas, la obligación expresada de reembolso, al lado de las obligaciones de pago de intereses y de prestación de garantías (6).

---

(5) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c. nota nº 3, 201.

(6) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho - Financiero, I, vol. 2º (Madrid, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho, 1967) 387. "Esa obligación (se refiere a la tributaria) puede considerarse, utilizando la terminología de Jarach, -como la 'relación tributaria sustantiva principal', dado que pueden existir otras relaciones jurídicas entre el ente público y el sujeto pasivo de la imposición, que tengan también carácter sustantivo -y no meramente formal-, pero que deban reputarse accesorias (v.gr. la relación que tiene por objeto el pago de intereses, la prestación de garantías, etc., o el reembolso de prestaciones tributarias indebidas)". Ibídem, 387.

## B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

Tal como acabamos de ver, la formulación doctrinal examinada sostiene la naturaleza de relación tributaria respecto de la relación obligatoria de devolución, pero de una forma aproximativa, superficial o provisional, porque la devolución es considerada: o parte integrante de la relación tributaria, o una derivación de ésta, o un aspecto accesorio, o en fin, guarda con ella una gran semejanza. Es de significar que en esta formulación doctrinal se advierte el predominio de una concepción extrajurídica, consistente en conectar la realidad del tributo con la realidad o fenómeno de su devolución, indudablemente entrelazadas, y también destaca una concepción superficialmente igualitarista, consistente en quedarse en la simple consideración de que, tanto el tributo como su devolución, implican la existencia de dos relaciones jurídicas obligatorias, situadas en el terreno de la teoría general de las obligaciones (7).

Dentro de estas consideraciones críticas sobre la formulación anterior, podemos señalar la posición doctrinal consistente en la exclusión de la naturaleza de relación tributaria respecto de la devolución de impuestos, porque ésta es distinta de aquella y jurí

---

(7) MADERA GRIJALVA, al referirse a la que denomina relación obligatoria de pago indebido, afirma que es "idéntica a la relación jurídico-tributaria, pues, en ambos casos, estamos ubicados netamente en el campo del Derecho de obligaciones". Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c. nota nº 3, 227.

dicamente autónoma. Se trata de una posición menos aproximativa y superficial que la anterior, que cala más profundamente en la entraña y esencia de la cuestión.

Dividimos a continuación la exposición de las consideraciones críticas en dos apartados, que corresponden a dos perspectivas desde la que son contempladas: la de la relación jurídica tributaria y la de la obligación tributaria.

a) Desde la perspectiva de la relación jurídica tributaria.

En primer lugar se critica el método empleado para acceder al conocimiento de la naturaleza de la devolución de impuestos como relación tributaria, consistente en reflexionar a partir de la categoría dogmática de la relación jurídica tributaria. Porque se arguye - con razón que esta noción es polémica (8), lo que indudablemente no proporciona criterio seguro. Constituye - una muestra de lo que antecede el pensamiento de POTITO

---

(8) Vid. CORTES DOMINGUEZ, M.: Ordenamiento Tributario Español. Ley General Tributaria, I, (1ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1968) 264-271 passim; Vid. PEREZ DE AYALA, J.L.: Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", vol. XX, (marzo-abril 1970) - - 137-194 passim.

(9). En consecuencia, la doctrina representante de esta posición, parte en su investigación, no de la perspectiva metodológica de la relación jurídica tributaria, sino del esquema dogmático de la obligación tributaria. Y así lo hacen algunas obras generales de Derecho financiero y tributario, como son las de BLUMESNTEIN, BUHLER y STRICKRODT, TESORO, A.D. GIANNINI (I concetti...), - Gustavo INGROSSO, GIERSCHMANN y ZOLLER, y A. BERLIRI - (Corso...), las cuales sitúan sistemáticamente la materia de la devolución de impuestos dentro de la obligación tributaria.

Algunos autores, como JARACH, DE LA GARZA y - A. BERLIRI, los cuales sitúan su reflexión en este punto desde la perspectiva de la relación jurídica tributaria, ya dirigen su pensamiento hacia una desconexión de la relación de devolución respecto de aquella, como examinaremos a continuación.

JARACH, que atribuye a la devolución naturaliza tributaria, afirmando que, respecto de la relación jurídica tributaria, constituye "una relación igual y contraria, paralela pero opuesta" (10), trata de la "relación de reembolso" dentro de las relaciones jurídicas tributarias. Y escribe que: "Hay otra relación, que algu-

---

(9) Cfr. POTITO, E.: La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria. (Napoli, Ed. Jovene. Pubblicazione dell'Università di Napoli. Facoltà giuridica, 1971) 60-84 passim.

(10) Cfr. JARACH, D.: Curso Superior de Derecho tributario, edición nueva actualizada (Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969) 164 s.

na vez surge entre los mismos sujetos de la obligación tributaria principal y que de alguna manera constituye el revés de ésta: es la relación jurídica del reembolso, en la cual la pretensión corresponde al contribuyente y la obligación al sujeto activo" (11). Entiende JARACH - que las obligaciones "cuyo objeto es el reembolso del fisco hacia los contribuyentes por impuestos indebidos o pagados en demasía", que designa con el nombre de - - "obligaciones opuestas", pertenecen a la amplia categoría que denomina "el derecho de las obligaciones tributarias". Distingue las "obligaciones opuestas", de las "obligaciones principales", que son aquellas "cuyo objeto es la prestación del tributo", y de las "obligaciones accesorias", "referentes a intereses, o garantías personales y reales" (12). El Profesor italo-argentino emplea la expresión de obligaciones "opuestas" para significar que la posición intersubjetiva se invierte u opone con relación a la principal. Utilizando sus mis-

---

(11) IDEM, El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo (2ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971) 14.

(12) "... las normas que definen los hechos imponibles en todos sus aspectos y crean las obligaciones de los contribuyentes hacia el fisco, cuyo objeto es la prestación del tributo, como también - las accesorias referentes a intereses, o garantías personales y reales, y las opuestas cuyo objeto es el reembolso del fisco hacia los contribuyentes - por impuestos indebidos o pagados en demasía, constituyen un cuerpo de normas que puede definirse como el derecho de las obligaciones tributarias...". Ibídem, IX, Prólogo, 2ª ed.

mos términos constituye "el revés" de la principal. DE LA GARZA participa íntegramente del pensamiento de JARACH (13).

Por su parte A. BERLIRI se siente atraído en un principio, por atribuir a la devolución naturaleza tributaria, pero enseguida utiliza el rigor jurídico para afirmar la desconexión existente entre la relación jurídica tributaria y la relación devolutiva. Por ello escribe que, por lo que se refiere a las obligaciones de devolución de impuestos, "dado que éstas se insertan en una relación que encuentra su fundamento en la actividad tributaria, podríamos sentirnos tentados a incluir las... entre las obligaciones tributarias, adoptando así un concepto muy amplio de la obligación tributaria, sin perjuicio de proceder después a una subdistinción entre las obligaciones tributarias pasivas, según que el sujeto activo de la relación impositiva ocupara en ellas una posición de acreedor o de deudor" (14). Sin embargo más adelante, al reflexionar y progresar en el razonamiento jurídico, el Profesor de Roma afirma que las obligaciones de devolución no son relaciones tributarias (15), escribiendo en otra obra que aquellas (rimborsi e restituzioni) no son relaciones jurídicas

---

(13) Cfr. DE LA GARZA, S.F.: Derecho financiero mexicano. (3ª ed. Mexico. Ed. Porrúa, 1968) 592 s.

(14) Cfr. BERLIRI, A.: Principios de Derecho Tributario. Vol. II (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1971) 103.

(15) Ibídem, 104.

tributarias coligadas o conexas (16).

Por último, y en la misma línea de desconexión entre la devolución y la relación jurídica tributaria, que se viene manifestando en la doctrina precedente, hemos de formular unas consideraciones críticas sobre la afirmada dependencia de la relación devolutiva, con vínculo de accesoriedad, respecto de la relación tributaria principal. La cuestión es enfocable desde dos planos conceptuales distintos: el jurídico y el extrajurídico.

Desde un ángulo jurídico estimamos que no existe accesoriedad porque la obligación tributaria ha quedado extinguida mediante el pago. La producción posterior del hecho generador origina el nacimiento de la relación de devolución, que es jurídicamente independiente y autónoma de la relación tributaria principal preexistente. Por ello JARACH, al referirse a la devolución, escribe que "ésta no es una relación accesoria en sentido propio" (17), y por esta razón creemos que emplea la expresión de "obligación opuesta" a la principal.

Desde una perspectiva extrajurídica, es evidente que la relación de devolución, como dice también JARACH, "presupone el cumplimiento de una obligación -

---

(16) Cfr. BERLIRI, A.: Corso istituzionale di Diritto Tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1965) 189.

(17) Cfr. JARACH, D.: o.c. nota nº 11, 14.



tributaria" (18). Es decir, estimamos que no es posible que haya relación de devolución sin relación tributaria preexistente y cumplida, porque mal se puede devolver - lo que no se ha pagado. Y en este sentido, o sea, situados en el terreno de los fenómenos reales extrajurídicos, sí se puede decir que la devolución es accesoria - respecto del previo pago del impuesto, que desempeña la posición de elemento principal.

b) Desde la perspectiva de la obligación tributaria.

Exponemos aquí, de acuerdo con lo indicado anteriormente, las consideraciones críticas que se dirigen contra la concepción de la devolución como relación tributaria, desde la perspectiva, no de la relación jurídica tributaria, sino de la obligación tributaria.

Por esta doctrina se afirma la autonomía y diferenciación de la devolución de impuestos, respecto de la obligación tributaria. Las obras generales antes mencionadas así lo hacen, salvo la de BLUMENSTEIN, que no se ocupa de esta diferenciación. Igualmente se observa que la normativa sobre devolución de impuestos, se sitúa en algunos Códigos tributarios, dentro también de - la categoría dogmática de la obligación tributaria.

MADERA GRIJALVA, después de afirmar que el pago de lo no debido constituye una institución esencialmente distinta de la obligación tributaria, de conteni-

---

(18) Ibídem, 14.

do y sustantividad propios (19), se encarga de señalar las diferencias entre ambas, indicando tres: por el hecho generador de la relación obligatoria, por los efectos jurídicos y por los sujetos. Por lo que se refiere al primero afirma que al encontrar entre ambos hechos generadores tales diferencias, resulta obligado concluir que "su intrínseca naturaleza es esencialmente distinta" (20). Y a continuación escribe: "En efecto, el hecho imponible es acotado por el legislador de entre las manifestaciones de la vida social y escogido entre éstas, como una expresión de riqueza o de capacidad contributiva, cumpliendo así con exigencias de justicia distributiva en la tarea del reparto de las cargas públicas entre los asociados. El supuesto de hecho del pago indebido, es, por contraste, exactamente todo lo contrario: no sólo no se toman en consideración estas expresiones de riqueza; no sólo que este supuesto no responde a exigencias de justicia distributiva sino de justicia conmutativa, sino que el supuesto de hecho del pago indebido consiste precisamente, en esencia, en la ausencia de todo hecho imponible, de manera tal que donde hay hecho imponible —salvo el caso de prescripción—, no puede hablarse, por esta misma circunstancia, de pago indebido" (21).

---

(19) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 3, - 202. 230 s.

(20) Ibídem, 232.

(21) Ibídem, 232.

Por lo que se refiere a la segunda diferencia, es decir, la relativa a los efectos jurídicos de las relaciones que consideramos, prosigue MADERA GRIJALVA diciendo que: "se invierten absolutamente los papeles en el sentido de que mientras la relación tributaria se dirige a gravar, a detraer ciertas sumas de dinero de manos de los contribuyentes, la relación de pago indebido se dirige exactamente a la finalidad contraria, a saber, a que no se grave injustamente a los asociados y, en su consecuencia, a que se restituyan las cosas al estado - anterior al pago mediante la devolución de las sumas de que se trate" (22). Y por último, desde el punto de vista de los sujetos, el autor ecuatoriano indica que existe también una inversión de los papeles, en cuanto el - sujeto activo de la obligación tributaria se convierte en sujeto pasivo de la relación de pago indebido, y viceversa.

#### C) CONCLUSION.

De todo cuanto se ha expuesto resulta seguro afirmar que la devolución de impuestos no tiene naturaleza de relación tributaria. Así lo sostiene expresamente POTITO (23). Porque quienes han entendido que posee esta naturaleza, lo deben a que han razonado en el ámbito de los hechos y de los fenómenos reales. Pero pasando al campo del Derecho y, en consecuencia, pensando ju

---

(22) Ibídem, 232.

(23) Cfr. POTITO, E.: o.c. nota nº 9, 60-84 passim.

rídicamente, la relación obligatoria de devolución de impuestos, constituye un vínculo independiente y autónomo de la obligación tributaria, y por tanto, no procede la atribución de naturaleza de relación tributaria.

Con independencia de la cuestión que viene siendo el eje de nuestra reflexión, sobre las relaciones de carácter esencial y ontológico entre la devolución de impuestos y la relación tributaria, consideramos conveniente incluir aquí, en este apartado conclusivo, unas cuestiones relativas a la naturaleza jurídica de la devolución, que se desprende del cuerpo de doctrina examinado en este punto. Son las siguientes:

1ª Se trata de estimar acertada la precisión que se hace sobre la consideración de la devolución de impuestos, como una relación obligatoria "ex lege", de Derecho público (24).

2ª También estimamos acertada la consideración de la conexión existente entre la devolución de impuestos y la noción de justicia. MADERA GRIJALVA afirma que, mientras la obligación tributaria responde a exi--

---

(24) MADERA GRIJALVA se plantea dudas acerca de si la relación de devolución de impuestos es privada o pública. Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c. nota nº 3, 233 s. Nosotros consideramos, sin embargo, que no nos ofrece duda su estimación como relación de Derecho público: 1º Por la intervención de un ente público dotado de poder coactivo. 2º Por los fines perseguidos que son de interés público. Y, 3º Por el grupo normativo propio y privado, independiente del civil, regulador de dicha relación devolutiva, que posee naturaleza de Derecho público.

gencias de justicia distributiva, la devolución tiende a realizar la justicia conmutativa (25). En un principio nos parece cierta la afirmación del autor ecuatoriano, pero no en su totalidad, puesto que si la devolución de impuestos se fundamenta también en el principio de legalidad tributaria, según el cual la imposición no prevista legalmente debe de devolverse, dicha devolución está colaborando también a la realización de la justicia distributiva.

### III. NATURALEZA DE GASTO PUBLICO.

#### A) FORMULACION DOCTRINAL.

La formulación de esta posición doctrinal se puede decir en síntesis, que consiste en que la devolución de impuestos tiene naturaleza de gasto público.

Prima facie, no solamente nos parece lógica - esta formulación doctrinal sino también científicamente, irreproachable ya que ¿cómo es posible negar que una devolución de impuestos pueda consistir en un gasto público? Pues bien, a pesar de esta evidencia la doctrina no se ha ocupado en profundidad de esta perspectiva ontológica de la devolución de impuestos. Solamente hemos hallado en muy pocos autores unas leves referencias a ella. Esto contrasta con la formulación doctrinal examinada precedentemente que le atribuye naturaleza de relación tributaria, la cual se caracteriza por un abundante tra

---

(25) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 3, - 232. 234.

tamiento por parte de los autores. La razón estimamos - que radica en el hecho tantas veces constatado, consistente en haber sido el ámbito tributario mucho más estudiado que el correspondiente al gasto público. Porque - si la devolución de impuestos ha sido objeto de la atención de los tributaristas, ha sido más por referirse a "impuestos", que por tratarse de "devolución".

Constituye una muestra de lo que decimos el - testimonio de los siguientes autores. En primer lugar, ZACCARIA, incluye la devolución de impuestos dentro de la clasificación de los gastos públicos, y más concretamente los considera gastos de orden, que son los que se encuentran "en estrecha conexión con la liquidación o - la recaudación de ingresos, ya se trate de gastos ocasionados por la obtención de ingresos, ya se trate de - reembolsos o de restituciones de sumas indebidamente pagadas, o que en cualquier caso deban restituirse" (26). El Profesor ALBIÑANA se ha ocupado también de la devolución de impuestos, desde la perspectiva de los procedimientos de gestión financiera referidos a gastos públicos y pagos (27). MEXIA ALGAR en un trabajo sobre las -

---

(26) Cfr. ZACCARIA, F.: La spesa pubblica nella - teoria giuridica ed economica (Roma, Ed. Stamperia Nazionale, 1972) 32. Es de significar que el Profesor italiano parece referirse a toda clase de devoluciones impositivas, y no solo a las de impuestos indebidos.

(27) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Organización, Contabilidad y Procedimientos de la Hacienda y Empresas públicas, Apuntes (Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Políticas,

obligaciones del Estado, en el que se refiere a determinadas clases de devolución de impuestos, admite como método investigador el "enfoque de gasto público" (28). Y otros autores españoles, como CARRETERO (29) y LLUCH Y CAPDEVILA (30), reconocen expresamente la devolución de impuestos, como gasto público.

Por último, fuera ya del ámbito de la doctrina, y como dato normativo vigente, orientador del sentido que llevamos, entendemos que la devolución de impuestos se halla incluida implícitamente como gasto público,

---

Económicas y Comerciales, Curso 1965-66). Este Profesor solamente se refiere aquí a la especie más estudiada de la devolución de impuestos: la devolución de ingresos indebidos, pero, además, solamente desde el aspecto procedimental.

- (28) Cfr. MEXIA ALGAR, F.J.: El Estado como deudor, en "Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Ciclo de Derecho Público" - - (Alicante, Instituto de Estudios Alicantinos, - - 1973) 52. Las clases de devolución de impuestos a que se refiere son: la devolución de ingresos indebidos y la Desgravación fiscal a la exportación.
- (29) Cfr. CARRETERO PEREZ, A.: Derecho financiero (Madrid, Ed. Santillana, 1968) 727. Este autor se refiere solamente a la devolución de ingresos indebidos.
- (30) Este autor, en la tercera parte de su obra, - "Gastos del Estado", y dentro del Capítulo II dedicado al "Régimen jurídico en gastos y pagos", al clasificar los gastos, menciona expresamente las "Devoluciones de ingresos indebidos", entre otros, como especie de "Gastos diversos", al lado de los gastos de personal, material y de la Deuda Pública. Cfr. LLUCH Y CAPDEVILA, P.: Legislación Financiera (Barcelona, Ed. Lux, 1948) 426; 421-426. passim.

en la definición de "Administración financiera", que aparece en el Código de la clasificación funcional de los gastos públicos, y que dice así: "Comprende todos los gastos derivados de la administración de los asuntos financieros y fiscales. Así, los relativos a los ingresos y gastos públicos; ..." (31).

Habiendo quedado expuesto hasta aquí que la devolución de impuestos merece la consideración de gasto público, nos parece que procede realizar ahora una leve referencia a su situación en el conjunto de sus clases, con el fin de hallar una mayor caracterización e individualización de esta figura, en el ámbito de la posición doctrinal que estamos examinando.

Entre todos los gastos públicos podemos considerar dos grandes categorías, que son, en primer lugar, los que consisten en obras, servicios, bienes y suministros, a los que se aplica la normativa sobre la contratación administrativa, y en segundo lugar, los que consisten en las retribuciones de personal, a los que se aplica la normativa sobre la relación de función pública. Ambas categorías coinciden en ser generalmente gastos presupuestados, si bien se diferencian, aparte de poseer un procedimiento de realización del gasto diverso, en que los primeros son fundamentalmente eventuales o

---

(31) Cfr. Resolución de 27 de enero de 1968, de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos, por la que se publican Códigos que definen rúbricas de la estructura presupuestaria establecida por Orden de 1 de abril de 1967 ("BOE", nº 49, de 26 de febrero de 1968).



no periódicos, y los segundos son normalmente periódicos. El procedimiento administrativo de realización del gasto, en los primeros, contiene las siguientes fases: crédito concedido, proposición del gasto, decisión del gasto, compromiso del gasto, cumplimiento de la obligación por el particular, ordenación del pago y realización del pago (32). El procedimiento en los gastos de personal sigue las líneas generales del anterior, si bien con notables diferencias en orden a la gestión, intervención y justificación.

En consecuencia, parece claro que el gasto consistente en la devolución de impuestos, no es reconducible a ninguna de las dos categorías que acabamos de enunciar. Y no solo es así sino que se diferencian en lo siguiente:

1º Si estas dos grandes categorías de gasto se caracterizan por ser fundamentalmente presupuestos, es decir, previstos en los créditos presupuestarios; los correspondientes a la devolución de impuestos estimamos que no tienen este carácter, porque, por su propia naturaleza, son imprevisibles (33), por lo que care

---

(32) Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: Las funciones contables de la Intervención General de la Administración del Estado, en "Civitas. Revista Española de Derecho Financiero", nº 5 (enero-marzo 1975) - 84-86.

(33) Creemos que ante las distintas clases de devolución de impuestos, la imprevisibilidad tendrá diversos grados, pues pensamos que, por ejemplo, las devoluciones por exportación son más predecibles -

cen de crédito presupuestario. ZACCARIA ha resaltado expresamente el carácter de imprevisibilidad de la devolución de impuestos (34), y CARRETERO por su parte ha señalado el carácter excepcional de esta figura en relación con la regla general consistente en que no debe de haber gasto sin crédito presupuestario, o en otras palabras, gasto sin ley. Lo expresa con estas palabras: "El crédito legislativo es la autorización dada al Gobierno para gastar, y es la fuente del gasto y el límite de la capacidad de la contracción de deudas. No siempre la - Ley de Presupuestos determina exactamente el gasto, pero siempre ha de estar previsto en ella. La regla de - que no hay gasto sin ley habilitante, comporta excepciones, pues algunos de ellos no pueden ser previstos por la Ley de Presupuestos, como la devolución de ingresos indebidos y otros de naturaleza muy especial..." (35).

2º Los gastos que denominamos ordinarios se - diferencian del gasto que podemos llamar especial, que consiste en la devolución de impuestos, porque el proce

---

que las devoluciones por impuestos ilegales o indebidos. Y es que realmente resulta muy difícil hacer un pronóstico sobre las liquidaciones tributarias ilegales que se van a practicar, sobre las - que se van a impugnar y sobre las resoluciones declarativas de la existencia de ingresos indebidos.

(34) Cfr. ZACCARIA, F.: o.c., nota nº 26, 32.

(35) Cfr. CARRETERO PEREZ, A.: o.c., nota nº 29, - 726 s.; más adelante precisa que: "En otros casos, la ley de presupuestos no puede prevenir el gasto: así cuando en ejecución de sentencias debe devol--  
ver ingresos...". Ibídem, 727.

dimiento administrativo de su realización, no contiene las fases a que nos hemos referido anteriormente, y además se desarrolla en el Ministerio de Hacienda, lo cual es lógico pues se trata del Ministerio gestor de los ingresos, a diferencia de los gastos de personal y los derivados de la contratación administrativa, que hemos llamado ordinarios, cuyo procedimiento tiene lugar en el Ministerio inversor correspondiente, en todas sus fases menos la relativa al pago.

#### B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

De todo cuanto se ha expuesto en el apartado anterior, se desprende la posición doctrinal que sostiene la naturaleza de gasto público de la devolución de impuestos, y más concretamente, la naturaleza de gasto público no presupuestado, es decir, sin crédito presupuestario, por consistir en un gasto imprevisible por propia naturaleza. Por ello le hemos denominado gasto público especial, como una especie distinta de los gastos públicos que denominamos ordinarios.

Pues bien, la primera consideración crítica que hemos de formular, ha de ser de carácter positivo. Y es que, nos parece, que no hay nada que objetar a la formulación de la naturaleza de la devolución de impuestos como gasto público, por estimar que es correcta. Ahora bien el objetivo que venimos persiguiendo es el de la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos, y como estamos persuadidos de que el gasto público no constituye una noción jurídica, creemos que es insufi--

ciente la atribución de esta naturaleza. Con otras palabras: estimamos que nos encontramos con que esta posición doctrinal no nos resuelve la cuestión de la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos.

Efectivamente, aunque la literatura del Derecho financiero se ha ocupado de la noción del gasto público, creemos que no ha sido capaz de suministrar un concepto jurídico del mismo, posiblemente porque, al no existir, es imposible formularlo. Y es que, consideramos que el concepto se ha quedado en el lugar de su procedencia: el ámbito extrajurídico de lo socioeconómico.

Por ello, ordenamos la exposición de estas consideraciones críticas, examinando en primer lugar la noción de gasto público, según se deriva de la literatura del Derecho financiero; y en segundo lugar establecemos la conclusión de la inexistencia de un concepto jurídico de gasto público.

a) La noción del gasto público en la literatura del Derecho financiero.

Nos referimos aquí a diversas nociones y fórmulas definitorias, elaboradas por juristas de significación en el Derecho financiero, que tratan de contemplar el gasto público desde la perspectiva jurídica. Distinguimos en su exposición tres grupos que se caracterizan en la forma que a continuación veremos.

Primer grupo. SAINZ DE BUJANDA expone la concepción de INGROSSO y TROTABAS, y escribe que, según la

misma, "tres son las características del gasto público: 1ª El ser realizado por una entidad pública. 2ª El consistir en una suma de dinero; y 3ª El tener por fin la utilidad pública". Pero añade enseguida que dicha concepción "adolece de cierta vaguedad, porque el término utilidad pública, es muy ambiguo" (36). En muy parecido sentido GIULIANI FONROUGE entiende que "gasto público - es toda erogación (distribución o reparto), generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales" (37). Y en la misma línea SOARES - MARTINEZ escribe que el gasto público consiste en el - "empleo, por parte de una entidad pública, de una suma de dinero destinada a la satisfacción de una necesidad pública" (38).

Nos parece que la noción de gasto público que se desprende de las concepciones señaladas, aun proviniendo de juristas y hallándose encuadradas dentro de la perspectiva jurídica, más consiste en una fórmula de carácter socioeconómico que jurídico. Por ello nos deja una gran insatisfacción. Además, según esta posición, - la Devolución de impuestos no es gasto público porque -

---

(36) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 6, 70.

(37) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: Derecho Financiero, I (2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1970) 195.

(38) Cfr. SOARES MARTINEZ, P.: Esboço de uma Teoria das Despesas pública, en "Ciência e Técnica - Fiscal", nº 99 (marzo, 1967) 7.

jurídica tributaria, que el gasto público "engendra una relación jurídica financiera", (41) o que existe una "relación jurídica del gasto público", (42) puesto que la naturaleza jurídica de éste es la de una obligación legal de naturaleza pública (43). Esta concepción jurídica ha sido criticada por el Profesor RODRIGUEZ BEREIJO, quien ha escrito que: "el gasto público no debe estudiarse ni definirse recurriendo a la idea de obligación o de relación jurídica", porque no deben confundirse ambas nociones (44). Sin embargo, puede parecer a primera vista que dicha concepción resuelve la cuestión. Y esto sería así si no hubiéramos advertido que, tras las expresiones de "relación jurídica del gasto público" o "relación jurídica financiera", la figura del gasto público se disuelve, apareciendo en su lugar, y con carácter indistinto, las siguientes categorías jurídicas:

1. El crédito presupuestario.
2. La relación jurídica obligatoria consistente en un gasto público.
3. El pago de la relación obligatoria anterior.
4. Los procedimientos administrativos de rea-

---

(41) Cfr. CARRETERO PEREZ, A.: o.c., nota nº 29, - 719.

(42) Cfr. AMOROS RICA, N.: Derecho Tributario. Explicaciones (2ª ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970) 205.

(43) Ibídem, 204.

(44) Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: o.c., nota nº 39, 203.

lización del gasto público.

Efectivamente se observa, en la escasa literatura científica existente sobre la concepción jurídica del gasto público, que esto es así. Unas veces la expresión de gasto público significa crédito presupuestario; otras, la obligación a cargo del Estado; en algunas ocasiones se refiere dicha locución al pago de dicha obligación; y en otras, a los procedimientos administrativos de su realización; cuando no a varias de estas significaciones simultáneamente.

b) Inexistencia de un concepto jurídico del -  
gasto público.

Nos ocuparemos ahora de recapitular unas consideraciones críticas de las tres concepciones examinadas en el apartado anterior sobre el gasto público. Nos parecen insatisfactorias las fórmulas definitorias de -  
gasto público que proponen Gustavo INGROSSO, TROTABAS, GIULIANI FONROUGE y SOARES MARTINEZ, por tener un contenido de carácter socioeconómico más que jurídico. E - -  
igualmente nos ha ocurrido con la concepción tecnico---  
contable, no jurídica, de BENNATI. Por último vemos claramente que, tras las expresiones de "relación jurídica del gasto público" de AMOROS RICA, y de "relación jurídica financiera" que implica el gasto público, de CARRETERO, la figura del gasto se disuelve, apareciendo en -  
su lugar los aspectos jurídicos, sustanciales y formales, de las obligaciones legales del Estado.

Por ello, estamos persuadidos de que la no---

ción del gasto público no es asumible por el Derecho fi  
nanciero, por las siguientes razones:

1ª El concepto de gasto público ha sido elabo  
rado por la teoría económica de la Hacienda pública.

2ª Al tratar de formular el concepto desde el  
punto de vista jurídico, ha pesado tanto la considera--  
ción económica, siguiendo la feliz afirmación del Prof.  
SAINZ DE BUJANDA (45), que la concepción jurídica no se  
ha hallado, quedando reducida su apariencia a un signi-  
ficado múltiple e indistinto de la expresión gasto pú--  
blico, que se manifiesta en una serie de fórmulas vagas,  
ambiguas y poco satisfactorias, bien de contenido socio  
económico (primer grupo anterior) o bien de contenido -  
contable (segundo grupo), pero carentes de sustancia ju  
rídica.

3ª Y cuando se ha pretendido dar al gasto pú-  
blico un significado jurídico, como es el caso de la -  
concepción del grupo tercero anterior, éste se ha di---  
suelto y ha desaparecido, para encontrarnos con su tra-  
ducción jurídica: las obligaciones del Estado. Y en es-  
te punto enlazamos con el epígrafe siguiente, en el - -  
cual nos ocupamos de la naturaleza del gasto público co  
mo obligación legal estatal.

4ª Se prueba la afirmación de que el gasto pú

---

(45) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda pública,  
Derecho financiero y Derecho tributario, en Hacien-  
da y Derecho. Introducción al Derecho financiero -  
de nuestro tiempo, I (Madrid, Instituto de Estu---  
dios Políticos, 1955) 32.



blico no es asumible por el Derecho financiero, por el hecho de que, según nuestras noticias, no existe un concepto jurídico del mismo, quizás porque, al carecer de esencia jurídica, resulta imposible su formulación.

### C) CONCLUSION.

De todo cuanto antecede, creemos que es seguro establecer las siguientes afirmaciones:

1ª Que nos parece correcta la formulación doctrinal consistente en atribuir a la devolución de impuestos, naturaleza de gasto público.

2ª Que, si bien es correcta dicha formulación, consideramos que es insuficiente, porque no le atribuye naturaleza jurídica, que es el objetivo perseguido en el presente Capítulo.

3ª Que no existe, según nuestras noticias, un concepto jurídico de gasto publico, ya que éste solamente tiene significación en su propio ámbito: el extrajurídico, porque carece de esencia jurídica.

4ª Y cuando la noción de gasto público se lleva al campo jurídico, se transforma o convierte en una obligación legal estatal, desapareciendo como tal gasto público por imposibilidad de su consideración jurídica. En este sentido Gustavo INGROSSO ha escrito que: "El Derecho financiero se ocupa del gasto en cuanto es, o mejor, se convierte en obligación pecuniaria pasiva del -

Estado" (46). Siendo significativas las palabras del - Profesor italiano, porque se refiere a que el gasto no es una obligación, sino algo que se convierte en ella. Lo que da idea de que no es posible identificar conceptos heterogéneos, pero sí lo es su transporte mediante un cambio o conversión, de un ámbito científico a otro.

5ª Por ello algún autor, como el Profesor RODRIGUEZ BEREIJO, cuando ha recorrido la doctrina más - autorizada, tratando de hallar la distinción entre gasto público y obligación estatal, ha mostrado agudamente la insatisfacción de los planteamientos dogmáticos sobre este punto (47). Lo que evidencia lo estéril que resulta la confrontación entre ambas categorías conceptuales, por ser heterogéneas.

#### IV. NATURALEZA DE CUASI CONTRATO.

##### A) FORMULACION DOCTRINAL.

Esta formulación doctrinal se diferencia de - las dos anteriores, que son referibles a la devolución de impuestos en general, es decir, a todos los tipos de devolutivos, en que es de carácter especial. Porque hace relación solamente a un tipo de devolución de impuestos, si bien el más conocido, y estudiado: la devolución de ingresos indebidos. Y si lo traemos a este Capítulo de-

---

(46) Cfr. INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario - (2ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1956) 646.

(47) Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: o.c., nota nº 39, 201-205 passim.

dicado a la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos, es porque estimamos que tiene un gran valor indicativo respecto a dicha naturaleza, ya que permite - mostrar la evolución del pensamiento científico. Y es - que la consideración de la devolución de ingresos indebidos como cuasi contrato, señala el camino hacia la - que creemos verdadera naturaleza jurídica: la obliga-  
ción estatal. Y resulta claro que un antecedente del indicado punto de llegada, lo constituye la fase de la - obligación cuasi contractual.

Planteada así la cuestión, la formulación de esta posición doctrinal se puede sintetizar en la si-  
guiente afirmación: la devolución de ingresos indebidos tiene naturaleza cuasi contrato.

La influencia de la metodología civilista se ha dejado sentir a la hora de atribuir naturaleza jurídica a la devolución de ingresos indebidos, porque unos autores de trabajos de Derecho administrativo, realizan la penetración hacia este fenómeno devolutivo, a partir de la institución llamada "pago de lo indebido", definida en el artículo 1895 del Código civil (48). En esta - línea GARRIDO FALLA escribe que: "No hay ningún inconveniente en admitir que este principio (el contenido en - el artículo 1895 C.c.) sea aplicable tanto a las relaciones entre particulares, como a aquellas en que intervie

---

(48) Cfr. Artículo 1895. Cuando se recibe alguna - cosa que no había derecho a cobrar, y que por - - - error ha sido indebidamente entregada, surge la - obligación de restituirla.

nen entidades administrativas", porque al ser "de aplicación general, también afecta a los pagos realizados - indebidamente a una entidad administrativa, por particulares (o por otra Administración)..." (49). En la misma dirección los hermanos Pablo e Hilario SALVADOR BULLON, afirman que la obligación de devolución deriva "de la aplicación pura y simple al Estado, del principio recogido por el artículo 1895 del Código civil" (50).

Pues bien, estos autores consideran la devolución de ingresos indebidos como un cuasi contrato. Así, el Profesor GARRIDO FALLA se ocupa, dentro de la teoría de las obligaciones administrativas, de aquellas que - tienen un origen cuasi contractual, entre las que sitúa: "el pago de lo indebido" realizado a la Administración. Y por otra parte, los hermanos SALVADOR BULLON han escrito que: "La institución de la devolución de ingresos indebidos a la Hacienda pública a virtud de solicitud o reclamación económico-administrativa del interesado, - reúne todos los caracteres y satisface todos los supuestos del cuasi contrato de pago indebido" (51).

---

(49) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: Tratado de Derecho Administrativo. Vol. II. Parte General: Conclusión (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1960) - 13 s. 16.

(50) Cfr. SALVADOR BULLON, H. y P.: El cuasi contrato de pago de lo indebido en Derecho administrativo, en "Revista de Derecho Privado", nº 414 (septiembre 1951) 707.

(51) Ibídem, 708.

## B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

La formulación doctrinal anterior contiene - una proposición que consta de dos afirmaciones relacionadas entre sí:

1ª La devolución de ingresos indebidos tiene naturaleza de cuasi contrato.

2ª Se le atribuye esta naturaleza siguiendo - el método civilista, consistente en estimar plenamente aplicable la figura del cuasi contrato del pago de lo - indebido, en el ámbito jurídico-financiero de la devolución de ingresos indebidos.

Pues bien, las consideraciones críticas que - se pueden realizar respecto de esta posición doctrinal, las podemos ordenar así: aquellas que se dirigen a im--pugnar el método civilista y las que se encaminan hacia la propia figura civil del cuasi contrato. Las primeras se formulan por cultivadores del Derecho financiero y - tributario, y las segundas tienen su alojamiento en el seno del propio Derecho civil.

Por lo que se refiere al primer grupo de es--tas consideraciones, ROSSY se manifiesta opuesto al recurso metódico indicado, con estas palabras: "Seguir - los pasos de la institución civil para adaptarla al Derecho fiscal sería de utilidad escasa, porque hay su---puestos que no encajan en el área de lo fiscal" (52). Y

---

(52) Cfr. ROSSY, H.: Instituciones de Derecho fi--nanciero (Barcelona, Librería Bosch, 1959) 534. En tre estos supuestos cita: "la atribución de mala -

en otro lugar manifiesta: "Entre las instituciones que más desfiguradas quedan en el trasplante del Derecho civil al fiscal, del privado al público, es la del cobro indebido una de ellas" (53). Por su parte la Profesora PRAENA REQUENA afirma que la institución del cobro de lo indebido en el ordenamiento tributario, es una de las que presenta más diferencias respecto del ordenamiento privado, ya que "son debidas a los especiales y característicos fines que presiden la actividad administrativa tributaria" (54). Es de destacar que el propio GARRIDO FALLA señala la insuficiencia del método civilista cuando escribe: "Ahora bien, la aplicación de esta doctrina (se refiere a la del Derecho civil) al Derecho administrativo presenta peculiaridades notables..." (55), indicando únicamente la relativa a la existencia

---

fe en el que cobra, que no cabe suponer a la Administración, y el pago de deuda tributaria por persona no obligada, porque en el Derecho fiscal se da por supuesto que el que paga deudas de otro lo hace como mandatario suyo".

(53) Ibídem, 534.

(54) Cfr. PRAENA REQUENA, A.: Los expedientes de devolución de ingresos indebidos, en "Hacienda Pública Española", nº 16 (1972) 267 s. Cita las siguientes diferencias: "La distinción entre ingreso indebido por error de hecho o de derecho y su distinto procedimiento para obtener la devolución de lo indebidamente ingresado; diferencias en cuanto a la cantidad a restituir; en cuanto a los medios de prueba del ingreso indebido; en cuanto a las causas de oposición a la restitución".

(55) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: o.c., nota nº 49, 14.

de unos procedimientos para hacer efectiva la devolu---  
ción, como consecuencia de la realización de unos pagos  
indebidos a la Administración.

En verdad nos parecen acertadas las críticas  
que anteceden, porque estimamos inadecuado el método -  
utilizado, que trata de trasplantar una figura, nacida  
de las exigencias y necesidades del ámbito jurídico pri-  
vado, a otro campo en el que éstas son distintas, ya -  
que obedecen, no a finalidades e intereses privados, si  
no públicos. De aquí que los autores mencionados se -  
opongan con razón a dicho traspaso incondicionado, des-  
pués de señalar las indudables diferencias existentes,  
que no son, ni mucho menos, de simple matiz, sino de -  
considerable importancia que creemos afectan a la sus-  
tancia de la institución. Ello no quiere decir que la -  
penetración en la materia de la devolución de ingresos  
indebidos, a partir del Derecho civil, nos parezca méto-  
do errado, ya que hay que tener presente que el Derecho  
es único y sus ramas gozan de intercomunicabilidad; si-  
no que lo que nos parece equivocado es el traslado in-  
discriminado, porque, evidentemente, no se puede negar  
la fuerza enriquecedora del Derecho civil en favor del  
Derecho financiero.

Por lo que se refiere al segundo grupo de con-  
sideraciones críticas, es decir las que se dirigen a la  
propia institución civil del cuasi contrato, hemos de -  
señalar que modernamente se piensa por la doctrina civi-  
lista, que las obligaciones cuasi contractuales deben -  
de eliminarse. Una muestra de ésto lo constituyen las -

siguientes palabras del Profesor DIEZ-PICAZO: "La teoría del cuasi-contrato debe ser abandonada, y esta figura debe desterrarse de la dogmática jurídica. Los supuestos de cuasi contratos o han desaparecido o son obligaciones legales" (56). Y es que, sigue diciendo el ilustre civilista: "No se ve ninguna razón especial que impida considerar como obligaciones "ex lege" o como obligaciones legales a todas aquellas que derivan de los cuasi contratos, de los delitos y de los cuasi delitos. En el fondo se piensa, no hay más que dos grandes criterios para dividir lógicamente las fuentes: o bien la voluntad humana cristalizada a través de aquellos negocios idóneos de creación de obligaciones, o bien determinados hechos diversos e independientes de aquella voluntad, pero de los cuales la ley deriva, por unas u otras razones, el nacimiento de una obligación" (57).

### C) CONCLUSION.

De acuerdo con cuanto llevamos expuesto, tanto en el epígrafe relativo a la formulación doctrinal, como en el correspondiente a sus consideraciones críticas, parece ser que no se debe de admitir que la devolución de ingresos indebidos tenga naturaleza de cuasi contrato, por dos razones:

---

(56) Cfr. DIEZ-PICAZO, L.: Fundamentos del Derecho civil patrimonial, Vol. I (Madrid, Ed. Tecnos, - - 1970) 393.

(57) Ibídem, 384 s.



1ª Porque existen notables diferencias entre el cuasi contrato civil de pago de lo indebido, y la devolución de ingresos indebidos, sobre todo aquellas que derivan de obedecer dichas figuras a exigencias diferentes, y de satisfacer finalidades e intereses de diversa naturaleza.

2ª Porque la propia existencia de la figura civil del cuasi contrato se halla cuestionada, puesto que se estima, creemos que con razón, que los supuestos de cuasi contratos son obligaciones legales.

#### V. NATURALEZA DE OBLIGACION LEGAL ESTATAL: CONCLUSION GENERAL

Este epígrafe recoge una cuarta naturaleza que se atribuye a la devolución de impuestos: la de obligación legal estatal, después de haber considerado y desechado las tres anteriores: de relación tributaria, de gasto público y de cuasi contrato. Pero además el epígrafe indica que la naturaleza de obligación estatal constituye la conclusión general del Capítulo, porque estimamos que ésta es la correcta y procedente.

Se ha podido apreciar en todo lo anterior, la parte de contenido verdadero que poseen las posiciones doctrinales, que hemos ido eliminando sucesivamente. Esa verdad parcial de cada una es lo que creemos que ha permitido llegar a la concepción clara de la devolución de impuestos como obligación legal estatal. Veámoslo.

La posición doctrinal que sostiene la natura-

leza de relación tributaria ha puesto de manifiesto tres cosas relativas a la devolución de impuestos:

1ª Su carácter obligacional, es decir, de relación obligatoria, si bien distinta e independiente de la relación tributaria.

2ª Su condición de obligación legal de Derecho público.

3ª Su conexión con la idea de justicia tanto distributiva como conmutativa.

Y en esto están de acuerdo la generalidad, no solo de la literatura jurídica tributaria sino también los Códigos tributarios.

La posición doctrinal que defiende la naturaleza de gasto público, ha mostrado que la devolución de impuestos, entendida como gasto público, que es una concepción extrajurídica, se convierte o transforma jurídicamente en una obligación estatal, en una "obligación pecuniaria pasiva del Estado", en expresión de Gustavo INGROSSO.

Y por último, la posición doctrinal que concibe el fenómeno de la devolución de ingresos indebidos, como un cuasi contrato, nos ha señalado:

1º El carácter obligacional de dicha devolución.

2º La consideración civilista del cuasi contrato como una obligación legal.

Hemos visto cómo el pensamiento científico en

torno a la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos, nos ha ido llevando hacia la que estimamos verdadera esencia suya: la de obligación legal estatal de Derecho público. Nos parece que así se desprende de lo que antecede. También resulta significativa la alusión a la idea de justicia conmutativa, que creemos nos obliga a considerar el principio de equivalencia de las prestaciones en las obligaciones a cargo del Estado, cuya idea se conecta con la de justicia en los gastos públicos.

Pues bien, esta naturaleza que atribuimos a la devolución de impuestos no solo se apoya en todo lo anterior, sino en las siguientes consideraciones:

Primera.- La literatura jurídica de Derecho administrativo y de Derecho presupuestario, aun conteniendo escasas referencias a la devolución de impuestos, le atribuyen naturaleza de obligación administrativa o estatal.

Segunda.- Los autores que se ocupan, no de concretos tipos de devolución de impuestos, sino de la devolución en general o de varias clases de ella en conjunto, manifiestan expresamente esta naturaleza. Así, A. BERLIRI ha escrito que las obligaciones de devolución, sean de la clase que sean "no se diferencian en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado" (58). POTITO reconoce esta naturaleza y su carácter de obliga

---

(58) Cfr. BERLIRI, A.: o.c., nota nº 14, 103.

ción pública de devolución (59). MADERA GRIJALVA utiliza la expresión de "obligación del Estado de devolver" (60). Y un autor español, MEXIA ALGAR, al referirse a la Desgravación fiscal a la exportación y a las devoluciones de ingresos indebidos, afirma que se trata de típicas obligaciones estatales que nacen de la ley..." (61).

Tercera..- La tipología de la devolución de impuestos refleja en todo momento y respecto de cada clase, la concepción jurídica de este fenómeno como una obligación legal estatal de Derecho público. En los distintos tipos de devolución los autores no se ocupan de su naturaleza, pero, sin embargo, la dan por supuesta, como es apreciable. Unicamente algunos autores y respecto de la devolución de derechos arancelarios y de la devolución de impuestos por exportación, se detienen a considerar su naturaleza con el fin de diferenciar la obligación devolutiva de la obligación tributaria.

---

(59) Vid. POTITO, E.: o.c., nota nº 9, 159 ss.

(60) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 3, 233.

(61) Cfr. MEXIA ALGAR, F.J.: o.c., nota nº 28, 59,  
73.

## C U A R T A   P A R T E

### LA TIPOLOGIA DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

Esta Cuarta Parte del trabajo contiene la exposición crítica de la tipología de la figura que venimos denominando, devolución de impuestos. Cuya exposición crítica compone, al lado de la documentación científica del Derecho financiero —tratada en la Segunda Parte—, y de la naturaleza —a la que se dedica la Tercera Parte—, la que llamamos "Introducción a una teoría general de la devolución de impuestos".

Nos ha parecido procedente comenzar la investigación, por un punto de partida insoslayable en un trabajo de las presentes características: el estado de la cuestión que deriva de la bibliografía y de la legislación. Es decir, la documentación científica del Derecho financiero sobre la devolución de impuestos, como -

apoyatura científica primaria. Y esta ha sido, precisamente, la base que nos ha permitido tratar de la naturaleza, para poder concluir que la devolución de impuestos se resuelve jurídicamente —según hemos razonado— en una obligación a cargo del Estado.

Cuando hemos dispuesto del estado de la cuestión, por un lado, y por otro, de su naturaleza, es cuando nos ha sido posible formular la tipología de la devolución de impuestos. La cual nos ha permitido verificar, que la tesis de la obligación estatal es válida, al comprobar —así nos parece—, que "sirve". Por ello hemos expuesto las diversas clases de devoluciones impositivas, con dicho instrumento conceptual. Configurando cada tipo en función de su núcleo sustancial: el hecho generador de la obligación de devolución; siguiendo la técnica investigadora y expositiva de la estructura de la norma.

La formulación de la tipología de la devolución de impuestos, es decir, de una sistematización de los tipos mediante el establecimiento de una clasificación organizada y conexa, representa una tarea que juzgamos obligada, en un trabajo que aspira a ser, una introducción a la teoría general del derecho del contribuyente a la devolución de impuestos. Porque, por una parte, sabemos que el movimiento institucionalizador de esta materia, se funda en la existencia de varias clasificaciones y de repertorios de tipos devolutivos. Y por otra parte, mal podremos llegar a una teoría general —que es el todo—, sin pasar antes por un análisis de

las partes: las clases de devoluciones impositivas. Por lo que, consideramos que este modo de proceder, resulta muy conforme con la finalidad de esta investigación.

## CAPITULO VIII

### CLASIFICACION DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS

#### S U M A R I O

##### I. INTRODUCCION.

##### II. DICOTOMIA DEL DERECHO ALEMAN: REEMBOLSO Y RESTITUCION.

- A) Consideraciones terminológicas.
- B) Reembolso y restitución de impuestos.
- C) Conclusiones.
  - a) Con relación a la Ordenanza Tributaria.
  - b) Con relación a la doctrina.
  - c) Con relación a la terminología.

##### III. DICOTOMIA DE "A. BERLIRI": REEMBOLSO Y RESTITUCION.

##### IV. CLASIFICACIONES DEL DERECHO ITALIANO.

- A) La formulación de "POTITO".
  - a) Dicotomía: reembolso-restitución.
  - b) Clasificación.
  - c) Clases de reembolso de impuestos.
  - d) Clases de restitución de impuestos.
- B) La formulación de "F. TESAURO".
  - a) Dicotomía: reembolso-restitución.
  - b) Clasificación.
  - c) Clases de restitución de impuestos.



## V. CLASIFICACIONES DEL DERECHO ESPAÑOL.

- A) Las clases de devolución de impuestos en el Reglamento General de Recaudación.
- B) La formulación de "LOPEZ BERENGUER".
  - a) Dicotomía: devoluciones de justicia-devoluciones de política económica.
  - b) Clasificación.
  - c) Consideraciones críticas.

## VI. CONCLUSION: CLASIFICACION QUE SE PROPONE.

- A) Consideraciones terminológicas.
- B) Consideraciones metodológicas.
- C) Tricotomía de las obligaciones de devolución.
  - a) Devolución de impuestos ilegales o indebidos.
  - b) Devolución de impuestos legales que devienen injustos.
  - c) Devolución de impuestos legales.
- D) Clasificación.

= = = = =  
= = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

La "Clasificación de la devolución de impuestos", constituye el primer Capítulo de la Cuarta y última Parte del trabajo, relativa a la tipología que, juntamente con la "naturaleza" y con la "documentación científica del Derecho financiero", aspiran a componer la "Introducción a una teoría general del derecho del contribuyente a la devolución de impuestos".

Este Capítulo lo hemos elaborado en base a -

una primaria distinción. En primer lugar hemos querido describir y valorar el estado actual de la doctrina y - de la legislación, tanto nacional como extranjera, respecto de las grandes divisiones existentes, y de las - clasificaciones formuladas que hemos juzgado de interés. Para, en segundo lugar, proponer una tricotomía de las super-especies devolutivas, y a partir de ella, desarrollarla en una clasificación que constituye una de las - tesis que se formulan en el trabajo.

Por ello, el plan expositivo del Capítulo es el siguiente:

- La dicotomía del Derecho alemán: reembolso-restitución.

- La dicotomía de A. BERLIRI: reembolso-resti-  
tución.

- Las clasificaciones del Derecho italiano, -  
formuladas por POTITO y por F. TESAURO.

- Las clasificaciones del Derecho español, -  
formuladas por el "Reglamento General de Recaudación", -  
y por LOPEZ BERENGUER.

- La clasificación que proponemos, como con-  
clusión del Capítulo.

De acuerdo con la forma de trabajar establecida al comienzo del trabajo, dedicamos diversos apartados, en las partes del Capítulo que lo demandan, a las consideraciones de carácter terminológico, metodológico y crítico. Analizando las distintas especies de devolu-

ción de impuestos y sus diferencias, para que el Capítulo constituya el pórtico sistemático de los siguientes, que se destinan a un significado tipo devolutivo, en cada uno.

Y teniendo en cuenta que la devolución de impuestos es en esencia y por naturaleza —tal como hemos visto en la Tercera Parte—, una obligación estatal, es tudiamos cada clase devolutiva, fundamentalmente, desde el punto de vista del hecho generador de dicha obliga--ción. Por estimar que es la perspectiva jurídica más - adecuada y completa, ya que alrededor de ella giran la mayoría de las cuestiones.

## II. DICOTOMIA DEL DERECHO ALEMAN: REEMBOLSO Y RES--TITUCION.

La devolución de impuestos se halla regulada en la Ordenanza Tributaria alemana, dentro del apartado de las normas generales sobre la obligación tributaria, en los artículos 150 al 159, ambos inclusive. Los cua--les se agrupan en el epígrafe denominado Erstattungs - und Vergütungsansprüche, que anuncia la existencia le--gal de dos clases de devolución de impuestos: el reem--bolso y la restitución. La traducción de dicha expre---sión legal por los vocablos de "reembolso" y de "resti--tución", nos ha resultado problemática, porque conside--ramos que el repertorio lingüístico alemán en este pun--to ofrece un panorama bastante complejo. A continuación lo examinamos bajo el epígrafe que denominamos, "Consi--deraciones terminológicas".

## A) CONSIDERACIONES TERMINOLOGICAS.

La expresión legal: Erstattungs - und Vergütungsansprüche es vertida al castellano con la significación de Derechos de reintegro y bonificación (1). De los preceptos de la Ordenanza Tributaria se desprende, que el derecho de reintegro es aquel consistente en la facultad de exigir la devolución de ingresos fiscales indebidos (2), como consecuencia de pagos tributarios realizados y percibidos injustamente (3). Sin embargo, el derecho de bonificación es aquel consistente en la facultad de exigir la devolución de ingresos fiscales no indebidos, como consecuencia de la producción de ciertos supuestos legalmente determinados, con posterioridad a la realización y percepción de pagos tributarios justos.

Un comentarista en lengua castellana de la Reichsabgabenordnung, emplea el término devolución, como expresión genérica comprensiva de "reintegro" y de "bonificación" (4), lo cual nos parece correcto puesto que, ambas nociones específicas, coinciden en ser devo-

- 
- (1) Cfr. EIZAGUIRRE, J.M. de: Nota aclaratoria - nº 182, en Ordenanza tributaria alemana (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1967) 62. Ha sido traducida al castellano por José María de EIZAGUIRRE y por José ZAMIT FERRER.
- (2) Cfr. Artículo 150, 1) de la Reichsabgabenordnung.
- (3) Cfr. Artículo 151 y 152 de la Reichsabgabenordnung.
- (4) Cfr. EIZAGUIRRE, J.M. de: o.c., nota nº 1, 62.

luciones de impuestos.

Otros traductores de la expresión legal: Ers-tattungs - und Vergütungsansprüche, le atribuyen el significado de Derechos de restitución y compensación, utilizando implícitamente la locución de devolución en un sentido genérico, que engloba también a las dos especies anteriores.

Por otro lado, en el examen del contenido de los preceptos de la Ordenanza Tributaria, se aprecia si nonimia entre las expresiones siguientes: "reintegro", "bonificación", "repetición", "restitución", "devolu--ción", "compensación" y "reembolso". Y en la traducción al italiano de la obra de HENSEL, se consideran si nónnimas las palabras restitución y reembolso, porque, - además de ser utilizadas indistintamente en el texto, - se atribuye a ambas un significado genérico (5).

Y por último, una comentarista en lengua castellana, de la Ley de Adaptación Impositiva alemana - —complementaria de la Ordenanza Tributaria—, emplea - el vocablo único de "restitución" para designar los supuestos de devolución de impuestos, tanto los que son - indebidos como no indebidos (6).

---

(5) HENSEL, al presentar en su sistema el tema o apartado en el que se ocupa de la devolución de impuestos, se refiere expresamente al derecho de restitución. Cfr. HENSEL, A.: Diritto Tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1956) 279. Y las subdivisiones del tema aparecen epigrafiadas en el Índice con la palabra reembolso.

(6) Vid. NAVARRINE, S.C.: Notas y comentarios a la Ley de Adaptación Impositiva Alemana (Steueranpassungsgesetz) (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964) 17 ss.

Como se puede apreciar, la cuestión terminológica sobre las dos especies del género: devolución de impuestos, que son: reembolso y restitución, es notablemente compleja. Ello no debe de extrañar, tratándose de una institución poco estudiada y por ello menos elaborada. Lo obligado en un trabajo de esta naturaleza es, - precisamente, enfrentarse con una realidad confusa con el fin de intentar clarificarla. Por una parte, si la inseguridad en las denominaciones es algo constatable cada día, en el seno de un mismo ordenamiento jurídico, incluso dentro de una rama de ese ordenamiento; la exactitud resulta aún más lejana cuando entran en el juego investigador distintos ordenamientos nacionales. Por - otra parte, aun considerando un sólo ordenamiento tributario: el alemán, es fácil que se entremezclen, al lado de las locuciones jurídicas, las de carácter vulgar, - porque las instituciones del Derecho financiero aún no poseen la depuración jurídica deseable. Y por último, - es preciso tener en cuenta que, las traducciones ponen el correspondiente matiz o matices, que pueden desfigurar en parte el sentido primigenio.

Por ello, después de conocer los términos anteriores y su significado en Derecho alemán, nos parece que constituye una exigencia ineludible, el tratar de - integrarlos en nuestro lenguaje jurídico nacional. Con este designio, admitimos el empleo de las locuciones: - devolución, reembolso y restitución. Y rechazamos los - vocablos: reintegro, bonificación y compensación, porque creemos que pueden resultar equívocos en Derecho español.

En primer lugar, la palabra reintegro se utiliza en nuestro ordenamiento financiero para significar las devoluciones de cantidades, no de impuestos, a cargo de los administrados y a favor de la Administración financiera, como consecuencia de los pagos realizados indebidamente por ésta en cumplimiento de las obligaciones estatales. En segundo lugar, el término bonificación se emplea por el legislador, fundamentalmente a partir de la legislación aparecida con posterioridad a la Ley General Tributaria, para significar aquella exención parcial, consistente en una disminución de la cuantía, no de la base imponible, sino de la cuota tributaria. Y por último, el vocablo compensación tiene un sense claro y conocidamente definido, como medio extintivo de la obligación tributaria.

Por tanto, nos inclinamos a admitir la expresión genérica de "devolución", como categoría lingüística comprensiva de las nociones contenidas en la nomenclatura alemana de "reintegro" y "bonificación". Y proponemos asignar a estas últimas especies, los significados de reembolso y de restitución, respectivamente. - - Aparte de las razones que han quedado expuestas —las —cuales creemos que apoyan la elección de dichas expresiones—, hemos de tener en cuenta, que las cuestiones en materia semántica o terminológica, suelen tener un —valor convencional.

En cualquier caso, ante un panorama de complicada nomenclatura como es éste, conviene fijar de antemano una terminología uniforme. La cual habrá de constituir

tuir una constante referencia y orientación, en el variadísimo conjunto de expresiones utilizadas por la doctrina, que facilitará la exposición y el entendimiento del proceso reflexivo e investigador. Por tanto, la existencia "a priori" de las locuciones, reembolso y restitución, como identificadoras de dos clases de devolución de impuestos, creemos que resulta imprescindible. Pues en otro caso no alcanzamos a ver, la posibilidad de explicarnos limpia y depuradamente, y menos, de lograr un mediano resultado en este camino de búsqueda, que persigue el hallazgo de una clasificación de las devoluciones impositivas.

Con esta forma de proceder, nos ocupamos seguidamente de la exposición y análisis de las nociones de reembolso y de restitución.

#### B) REEMBOLSO Y RESTITUCION DE IMPUESTOS.

El derecho de reembolso es regulado con cierta amplitud en la Ordenanza Tributaria, pero no así el derecho a la restitución, pues aquella se remite a las leyes de cada impuesto, estableciendo como normativa supletoria de la restitución, la propia del reembolso. Sin embargo, no se deduce prima facie del articulado, el concepto de cada especie devolutiva. Ha sido la doctrina quien ha tratado de ir elaborando la distinción, a partir de la normativa y de la luz suministrada por la dogmática jurídica. Unos autores, como GIESE, PLAHT, ECKHARDT y LABUS, han formulado expresamente algunos criterios claros de conceptualización individualizada. Otros,



como HENSEL, BUHLER, STRICKRODT, GIERSCHEMANN y ZOLLER, se limitan a reconocer ambas clases de devolución impositiva proclamadas por la Ordenanza Tributaria, sin formular una distinción expresa, pero advirtiéndose en ellos, sin embargo, —de una forma implícita, o más o menos velada—, algunas ideas distintivas en la misma dirección que los primeros.

En los comentarios a la Reichsabgabenordnung del Prof. GIESE, refundidos por PLAHT, se hace referencia expresa a las dos especies de devolución de impuestos indicadas: el reembolso y la restitución. Coinciden ambas, en que el acreedor tributario está obligado a devolver al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas por éste. Sin embargo se diferencian en que, en el reembolso la obligación tributaria se pagó indebidamente, es decir, contra Derecho; —mientras que en la restitución se pagó debidamente, es decir, conforme a Derecho, estableciendo el ordenamiento unos supuestos que, para generar dicha restitución, exigen un determinado comportamiento económico posterior al pago tributario, querido por la política económica, v.gr. la exportación (7). Así como la disciplina del reembolso aparece en la Ordenanza Tributaria, la correspondiente a la restitución se encuentra en la disciplina especial de las figuras impositivas singulares. A las cuales se remite la Ordenanza general, quien se limita a establecer la aplicación analógica de las reglas

---

(7) Cfr. GIESE, F. y PLATH, H.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Frankfurt/Main, Verlag Kommentator G.m.b.H. 1967) 164 c, nº 1 y 164 d, nº 3.

previstas para el reembolso (8). Se encuentra la disciplina especial sobre la restitución, en los impuestos - sobre el consumo, derechos aduaneros e impuestos sobre el tráfico y, sobre todo, en el impuesto sobre la cifra de operaciones, impuesto sobre el transporte e impuesto sobre el tabaco (9).

En la obra de Derecho tributario de ECKHARDT, en la nueva edición a cargo de LABUS, y con ocasión de comentar la regulación de la devolución de impuestos en la Ordenanza Tributaria, se reconocen expresamente las dos clases indicadas: el reembolso y la restitución. Se lee en dicha obra que: "el derecho al reembolso es un derecho a la devolución de impuestos, fundado en motivos jurídicos generales" (10), que nos parecen estar - constituidos, por los diversos supuestos de pagos tributarios indebidos o realizados contra Derecho. Mientras que: "el derecho a la restitución es un derecho a la devolución de impuestos pagados, fundado en motivos jurídicos especiales" (11), cuyos autores estiman, que son de carácter político-económico, citando como ejemplo la restitución de impuestos sobre el tabaco y sobre el azú

---

(8) Cfr. Artículo 158 de la Reichsabgabenordnung.

(9) Cfr. GIESE, F. y PLATH, H.: o.c., nota nº 7, 164 c, nº 1 y 164 j, nº 1.

(10) Cfr. ECKHARDT, Walter y LABUS, Otto: Steuerrecht, Band 39, Abteilung II: Öffentliches Recht (Neuaufgabe bearbeitet von Otto Labus, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 1970) '46, I.

(11) Ibíd., 47, II.

car, operada en el momento del acto de exportación.

HENSEL en su obra de Derecho tributario reconoce, de una forma implícita, la existencia de las dos clases indicadas de devolución de impuestos, en diversos lugares de aquella, pero sin formular expresamente los conceptos de reembolso y de restitución, como han hecho GIESE y PLATH, y ECKHARDT y LABUS, si bien entendemos que se encuentran en la misma línea distintiva de éstos. Así, por un lado, HENSEL hace referencia al reembolso, cuando escribe sobre la devolución de los impuestos objetivamente ilícitos, impuestos injustificados o impuestos ilegales, por ser contrarios a Derecho. Y por otro lado, alude a la restitución de impuestos que son conformes a Derecho, que es dispuesta por normas concretas del ordenamiento tributario. El maestro germano —que se refiere en su libro, casi exclusivamente, a la figura que denominamos reembolso—, precisa que este derecho surge por una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica, no necesitando de expreso reconocimiento legal. Sin embargo, la modalidad —que designamos con el nombre de restitución, nace en virtud de un expreso reconocimiento de las leyes particulares, y no se fundamenta en una falta de conformidad con el Derecho (12).

El Derecho tributario de los Profesores Ottmar BUHLER y Georg STRICKRODT, en la tercera edición revisada por el último, recogen la existencia de las dos clases de devolución de impuestos: reembolso y restitución,

---

(12) Cfr. HENSEL, A.: o.c., nota nº 5, 298 s.

establecidas por la Ordenanza Tributaria, pero sin formular expresamente sus conceptos distintivos. Se ocupan del reembolso desde la perspectiva del enriquecimiento injusto, como un caso de imposición ilegal, injustificada o indebida, haciendo referencia a su razón de ser con estas palabras: "En el Estado de Derecho, la devolución de impuestos obtenidos sin fundamento legal, debe ser algo lógico y obligado para el Fisco" (13). Por otro lado, y con relación a la restitución, se limitan a mencionar varios supuestos de ella, incluídos en leyes impositivas especiales reguladoras de las distintas figuras singulares del ordenamiento alemán, ya que la Ordenanza Tributaria, al no definirla ni caracterizarla, se remite a dichas leyes especiales (14).

Y por último, en la misma dirección de los anteriores, los Fundamentos del Derecho tributario alemán, de GIERSCHMANN, escrito con la colaboración de ZOLLER, recogen también las dos especies de reembolso y restitución —proclamadas, y no caracterizadas ni definidas, por la Ordenanza Tributaria—, pero sin formular ni establecer de una forma expresa sus conceptos distintivos. Se ocupan del reembolso, escribiendo que se entiende por tal aquel derecho a la devolución de obligaciones tributarias pagadas, por razones de legalidad, citando a continuación los diversos supuestos de pagos tributa-

---

(13) Cfr. BUHLER, O. y STRICKRODT, G.: Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband (3. - neubearbeitete Auflage, Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1960) 387.

(14) Ibídem, 389.

rios injustos o indebidos que generan aquél derecho (15). Y al tratar el derecho de restitución, afirman con razón, que no está definido ni disciplinado en la Ordenanza Tributaria, sino en cada una de las leyes impositivas, por ejemplo: Ley del Impuesto sobre el volumen de ventas, Ley del Impuesto sobre el tabaco. "La Ordenanza Tributaria —escriben— dispone únicamente, en el apartado 2 del artículo 158, que las disposiciones sobre los reembolsos son aplicables analógicamente (16).

Examinadas las dos clases de devolución de impuestos: reembolso y restitución, en la Ordenanza Tributaria alemana y en la doctrina que ha quedado expuesta,

(15) Vid. GIERSCHMANN, A. y ZOLLER, A.: Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts, Band I, Allgemeiner Teil (Berlin, Erich Schmidt Verlag, 1959) 82 s. Hacen referencia a los diversos supuestos de pagos tributarios injustos o indebidos, que generan el derecho de reembolso, al escribir que: "El derecho de reembolso puede ser exigido por el contribuyente (Artículos 150-153):

a) Cuando exista un pago en exceso —por ejemplo, se ha pagado más de lo que el Fisco había fijado—;

b) Cuando con posterioridad al pago se modifique, suspenda o revoque una liquidación tributaria.

c) Cuando se haya pagado injustamente un impuesto por cuenta del contribuyente, sin su concurso ni el de su representante.

d) Cuando se haya pagado injustamente un impuesto de tráfico que no hubiera sido objeto de liquidación.

e) Cuando se haya pagado dos veces una misma cantidad o se haya recaudado injustamente". Ibídem, 82 s.

(16) Ibídem, 83.

consideramos que conviene hacer ahora un resumen, a modo de conclusión concisa y breve, de lo anteriormente tratado. Que será, a su vez, punto de partida para la preparación de la clasificación de la devolución de impuestos, que en este trabajo se propone.

### C) CONCLUSIONES.

Incluimos en este apartado una serie de conclusiones, con el fin de dejar establecido el punto de llegada de nuestro proceso reflexivo, en orden a las ideas centrales y matrices que ofrece el Derecho alemán, sobre la dicotomía: reembolso y restitución de impuestos. Ordenamos estas conclusiones, según hagan referencia a la Ordenanza Tributaria, a la doctrina y a la terminología.

#### a) Con relación a la Ordenanza Tributaria.

PRIMERA.- La Ordenanza Tributaria alemana reconoce expresamente dos clases de devolución de impuestos: el reembolso y la restitución.

SEGUNDA.- La Ordenanza Tributaria regula con cierta amplitud el reembolso, pero no la restitución, estableciendo para esta última: una norma de remisión a las leyes impositivas especiales reguladoras de determinados impuestos singulares. Y también una norma de fuente supletoria aplicable: la propia del reembolso.

TERCERA.- La Ordenanza Tributaria estimamos que no formula de una forma expresa, el concepto de ca-

da una, ni su caracterización distintiva.

b) Con relación a la doctrina.

CUARTA.- Entendemos que es de la doctrina de dónde es posible extraer la concepción distintiva - del reembolso y de la restitución.

QUINTA.- El derecho de reembolso, atribuido legalmente al contribuyente frente al acreedor del tributo, consiste en la devolución del impuesto pagado indebidamente o injustamente, o sea, contra Derecho.

SEXTA.- El derecho de restitución, atribuido legalmente al contribuyente frente al acreedor del tributo, consiste en la devolución del impuesto pagado debida o justamente, o sea, conforme a Derecho, a causa de producirse determinados supuestos, generadores de efectos devolutivos, posteriores al pago tributario, como por ejemplo, la exportación.

SEPTIMA.- El derecho de reembolso es un derecho a la devolución de impuestos, fundado en motivos jurídicos generales, mientras que el derecho de restitución lo es en motivos jurídicos especiales. Esta idea de ECKHARDT y LABUS nos parece de interés, no sólo teórico sino también práctico. Parece ser que para ejercitar el derecho de reembolso no se necesita de un expreso reconocimiento legal: bastará una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica, según expresión de HENSEL (17). Por ello creemos que se

---

(17) Cfr. HENSEL, A.: o.c., nota nº 5, 299.

habla de motivos jurídicos generales: como puede ser el de la percepción de impuestos objetivamente ilícitos, - injustificados o ilegales. Sin embargo, el ejercicio - del derecho de restitución precisa, por tratarse de un pago tributario justo, lícito y no indebido, de un reconocimiento legal expreso, que es previsto en las leyes impositivas especiales reguladoras de los tributos singulares. Es así cómo entendemos que la restitución es un derecho a la devolución de impuestos, fundado en motivos jurídicos especiales.

c) Con relación a la terminología.

OCTAVA.- Teniendo en cuenta el Derecho alemán, y también otros ordenamientos; y con la idea de recibir las nociones foráneas en nuestro Derecho, proponemos, después de los razonamientos realizados, la siguiente terminología. Un vocablo genérico y unitario que comprenda las distintas clases de devolución de impuestos: devolución. La expresión de reembolso, para significar la devolución de impuestos indebidos o ilegales; y la de restitución para denominar la devolución de impuestos no indebidos o conformes a Derecho, fundada en motivos ajenos a una percepción impositiva ilegal.

III. DICOTOMIA DE "A. BERLIRI": REEMBOLSO Y RESTITUCION.

El Profesor A. BERLIRI, en su Corso istituzionale di Diritto tributario, de 1965, dedica a la materia de la devolución de impuestos, el epígrafe que ti



tula: Rimborsi e restituzioni. Afirma que se trata de -  
unas relaciones reguladas por leyes tributarias, las -  
cuales están caracterizadas por el hecho de que en ellas  
el sujeto activo de la obligación tributaria, asume la  
posición de deudor de una suma. Distingue en ellas dos  
clases: el rimborso y la restituzione (18).

El reembolso se produce "cuando el sujeto ac-  
tivo ha recaudado un impuesto que en todo o en parte no  
tenía, por cualquier motivo, derecho a recaudar" (19).

La restitución se produce "cuando existe una  
norma que impone al sujeto activo, restituir en todo o  
en parte un impuesto que ha percibido legítimamente"(20).

Por lo que se refiere a los reembolsos, escri-  
be A. BERLIRI, que su fundamento se encuentra sustan-  
cialmente en el principio de la reclamación de lo inde-  
bido, es decir, en el deber del sujeto activo de la -  
obligación tributaria, de reembolsar lo que ha obtenido  
sin tener derecho. Por lo que, la relación obligatoria  
de devolución nace a consecuencia de un pago tributario  
indebido (21). Y lo que hace referencia a las restitu--

---

(18) Vid. BERLIRI, A.: Corso istituzionale di Di-  
ritto tributario, I (Milano, Ed. Giuffrè, 1965) -  
189. Con unas pequeñas variantes que no afectan a  
este punto, se ocupa de la cuestión en la edición  
nueva de 1974, puesta al día con la reforma tribu-  
taria italiana, volumen primero de esta misma obra,  
pág. 237.

(19) Ibidem, 237.

(20) Ibidem, 237.

(21) Ibidem, 237 s.

ciones, lo explica con estas palabras: "El campo de aplicación de las restituciones se ha ido ampliando cada vez más en estos últimos años, en cuanto constituye un válido instrumento para la realización de fines extrafiscales. Los ejemplos más típicos se hallan en la restitución de los impuestos de fabricación y, hasta la entrada en vigor del i.v.a., del i.g.e. incorporado a los productos exportados" (22).

Por otra parte, en sus Principi di Diritto tributario, de 1957, se advierte, que el Profesor de Roma no dedica un epígrafe al estudio del fenómeno de la devolución de impuestos, ni formula expresamente la distinción entre reembolso y restitución, como hemos visto que hace en el Corso. Sin embargo, sí se desprenden ambas categorías conceptuales del texto de los Principi, en ocasión del estudio que hace sobre las "obligaciones tributarias y obligaciones de distinta naturaleza reguladas por las leyes fiscales". Afirma el ilustre tributarista que existen, reguladas por las normas tributarias, unas relaciones obligatorias que, no teniendo naturaleza de tributarias, consisten en la devolución de impuestos. Y distingue dos tipos de obligaciones de devolución (23):

- "Obligación, a cargo del sujeto activo, de restituir en todo o en parte un impuesto percibido legalmente, cuando se produzca un hecho que, según la ley,

---

(22) Ibidem, 239.

(23) IDEM, Principi di Diritto tributario, vol. II, tomo I (Milano, Ed. Giuffrè, 1957) 31-34 passim.

legítima la acción de reembolso" (24).

- "Obligación, a cargo del sujeto activo, de restituir cuanto haya percibido ilegalmente de más, debido a error, duplicación, etc." (25).

De cuanto queda expuesto podemos deducir:

PRIMERO.-- Que se aprecia notoriamente que la formulación hecha por A. BERLIRI en el Corso, constituye una superación del pensamiento contenido, sobre este punto, en los Principi. No sólo porque la terminología utilizada es clara y precisa, lo que no ocurre en esta última obra, sino porque desarrolla la cuestión con una mayor amplitud y profundidad.

SEGUNDO.-- Que ambas obras generales coindicen, no obstante, en señalar la existencia de dos clases de obligaciones de devolución de impuestos: el reembolso y la restitución.

#### IV. CLASIFICACIONES DEL DERECHO ITALIANO.

El Derecho alemán anteriormente expuesto formula, en su valiosa disciplina general sobre la devolución de impuestos, la existencia de la dicotomía de - reembolso y de restitución, que es constitutiva de las dos especies devolutivas principales. Sin embargo, en el Derecho italiano no hemos hallado una normativa general paralela a la alemana, ni tampoco la división expre

---

(24) Ibidem, 32.

(25) Ibidem, 32.

sa de la devolución de impuestos en las dos partes indicadas.

Ha sido la doctrina italiana, no obstante, - quien ha elaborado la distinción. La formulación anterior del Profesor A. BERLIRI, constituye una muestra de lo que se afirma. Otros autores, como POTITO y Francesco TESAURO, formulan, también expresamente, la existencia de las dos categorías del reembolso y de la restitución, como tipos específicos fundamentales de la devolución impositiva, que es el género. Pero si destacamos a POTITO y a TESAURO es, no sólo para registrar la formulación dicotómica que hacen, sino también para exponer un desarrollo de ella, que se convierte en una clasificación de las distintas especies de devolución de impuestos. Por ello denominamos este epígrafe: "Clasificaciones del Derecho italiano". El cual ordenamos en las dos formulaciones: la de POTITO y la de TESAURO.

#### A) LA FORMULACION DE "POTITO".

Tal como acabamos de indicar, distinguimos, - en la formulación del Profesor POTITO, por un lado, la exposición de la dicotomía reembolso-restitución, y por otro lado, la clasificación que establece sobre la devolución de impuestos, a partir de dicha bifurcación.

##### a) Dicotomía: reembolso-restitución.

El Profesor POTITO en su importante monografía de 1970, La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria, distingue netamente como especies de la de

volución de impuestos: el rimborso y la restituzione.

Constituyen casos de reembolso de impuestos, aquellos en los que se produce un indebito, que nosotros traducimos —proyectándolo solamente sobre el área tributaria (26)—, como "pago impositivo indebido". Este supuesto constituye jurídicamente un derecho al reembolso del impuesto, nacido por el pago del mismo al ente público, cuyo pago resulta, desde su origen, realizado irregularmente, es decir, indebida o ilegítimamente, por infringir la ley. En otras palabras, el pago tributario es ilegal por no existir originariamente una obligación tributaria válidamente constituida, al menos parcialmente (27).

Otros casos son los de restitución de impuestos, que se diferencian de los anteriores en que no se produce el indebito. La restitución presupone en primer lugar que el pago tributario es, desde su origen, reali

---

(26) De acuerdo con el título de su trabajo, POTITO se refiere al indebito en materia financiera, si bien el contenido mayoritario es propio del ámbito tributario, reservando el Capítulo V y último para el examen de las cuestiones derivadas de la devolución de los ingresos extratributarios.

Sobre el indebito en materia tributaria, este autor posee un reciente trabajo. Vid. POTITO, E.: Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", nº 1, (1974) - 125-154.

(27) IDEM, La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Cartevalori-Ercolano, 1970) 27-35, 34 s., 89-91, 159-179, passim.

zado regularmente, es decir, debida y legítimamente, - por ser conforme a ley. En otras palabras, el pago tributario resulta ser legal, por la existencia originaria de una obligación tributaria válidamente constituida. En Derecho italiano se menciona un principio: el llamado de la "regular percepción" (28), que sirve para deslindar el reembolso de la restitución.

Pero es evidente que el pago tributario legítimo o conforme a Derecho, no es apto por sí solo, para producir, en un primer momento, el efecto devolutivo: precisa de un hecho posterior previsto en la ley, que, en relación con el anterior, genera la devolución del impuesto en un segundo momento. Requiere —como señala POTITO— la existencia de un determinado hecho sobrevenido o posterior al pago tributario, previsto legalmente, que origina el derecho a la restitución del impuesto satisfecho. Cita como ejemplo de estos casos, la devolución operada en consideración al destino del bien sobre el que el impuesto fué aplicado. Tal es el caso de la exportación, que constituye precisamente un hecho que, produciéndose en un segundo momento, origina el derecho en favor del contribuyente, de la devolución de una suma de igual importe al del impuesto satisfecho. En la legislación italiana existen otros casos de restitución, en consideración al destino de los bienes no consistentes en el hecho exportador (29).

---

(28) Ibídem, 90, nota de pie de página (71).

(29) Ibídem, 34 s., 89. 159-179 passim.

Estos hechos posteriores se caracterizan porque, por una parte, mantienen intacta la validez de la obligación tributaria que fué extinguida por el pago (30). Y por otra parte, son ajenos al hecho imponible (31), es decir, son hechos sobrevenidos y autónomos respecto de este último (32)

b) Clasificación.

Consideramos que en el trabajo de POTITO puede apreciarse un desarrollo de la bipartición, reembolso-restitución, que se manifiesta en la siguiente clasificación de la devolución de impuestos:

Devolución	{	Reembolso	{	Propio.
			{	Impropio.
	{	Restitución	{	Propia.
			{	Impropia.

(30) Ibídem, 35. 159 s., 164 s. passim.

(31) Ibídem, 35.

(32) Estas palabras de POTITO nos parece que resumen claramente la noción de restitución, cuando se refiere —en el largo epígrafe del Sumario que encabeza el examen de esta figura devolutiva—, a la: "Hipótesis en la que la restitución del tributo no presuponga la ilegitimidad de la originaria percepción, pero tenga su propio título en un hecho autónomo, al que la ley reconoce el específico efecto de crear una obligación a cargo del ente público, consistente en satisfacer al contribuyente una suma de dinero de igual importe al del pagado a título de tributo" Ibídem, 159.

Nos ocupamos a continuación de explicar las - especies devolutivas clasificadas.

c) Clases de reembolso de impuestos.

POTITO, por lo que se refiere al reembolso - —cuya contraposición a la noción de "restitución" comparte con la formulada por el Derecho alemán y por el Profesor A. BERLIRI—, lo desdobra, de una forma implícita, en reembolso propio (33) —o reembolso en sentido técnico (34)—, y reembolso impropio.

El reembolso propio está representado por el caso en el que los impuestos satisfechos son declarados ilegales o indebidos a causa de una infracción del ordenamiento jurídico, permaneciendo inalterada la capacidad contributiva. Esta figura recibe en nuestro país el nombre de "Devolución de ingresos indebidos", y es común a toda clase de impuestos.

El reembolso impropio está constituido por el caso de los impuestos sobre transferencias de bienes, los cuales, no suponiendo una ilegalidad, es decir, una infracción del ordenamiento jurídico, se convierten - —afirma POTITO— en ilegales o indebidos, a causa de sobrevenir un hecho posterior: la anulación de la transferencia de bienes, que produce la eliminación de la capacidad contributiva. Este supuesto recibe en nuestra patria el nombre de "Devolución por ineficacia de actos

---

(33) Ibídem, 89 s.

(34) Ibídem, 91.



y contratos", para las transmisiones patrimoniales; y de "Devolución por anulación de operaciones", para las transferencias empresariales.

A la vista de la precedente formulación del Profesor napolitano, podemos diferenciar ambos tipos de reembolso, por lo que a continuación se indica, desde las siguientes perspectivas:

1) Desde el punto de vista del fundamento del hecho generador de la obligación de devolución impositiva, el reembolso propio se justifica por una causa de ilegalidad total o parcial, permaneciendo inalterada la capacidad contributiva. Sin embargo, el reembolso-impropio se justifica por un acaecimiento posterior: la invalidez del negocio jurídico, en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, y la reintegración de bienes, en los impuestos sobre transferencias empresariales. Cuyo hecho posterior elimina, total o parcialmente, la capacidad contributiva.

2) Desde el punto de vista de la composición del hecho generador, se diferencian en que el reembolso propio, no precisa de hecho posterior sobrevenido, mientras que el reembolso impropio, sí lo requiere para que se produzca el nacimiento de la obligación devolutiva.

3) Desde el punto de vista del ámbito impositivo en el que tienen su alojamiento los tipos devolutivos que estamos considerando, se diferencian en que el reembolso propio se produce en toda clase de impuestos, mientras que el reembolso impropio nos parece que existe solamente en el ámbito de los impuestos que gravan

las transferencias de bienes, ya sean de carácter patrimonial o empresarial.

4) El reembolso propio, al ser el tipo de devolución de impuestos de esfera más amplia y más frecuente en la praxis, es el más regulado y por ello, el más estudiado en la literatura. Sin embargo, el reembolso impropio, al ser su ámbito más estrecho y tener una praxis de menor frecuencia, cuenta con una legislación y bibliografía de inferior cuantía. Este hecho se refleja en la monografía citada de POTITO.

En todo lo que antecede, creemos que reside el fundamento y justificación del empleo que hace POTITO, de las expresiones de reembolso propio e impropio.

Para terminar este apartado, estimamos obligado exponer unas breves consideraciones críticas, a estas dos clases de reembolso impositivo. Aparte de la imprecisión que consideramos suponen los términos propio-impropio —cuya frontera es en la práctica casi indeslindable—, entendemos que no nos parece del todo exacto el pensamiento del Profesor de Nápoles, cuando afirma que, en el supuesto del reembolso impropio, los impuestos se transforman en ilegales o indebidos, a causa de la producción del hecho posterior sobrevenido: la anulación de la transferencia de bienes.

Porque los impuestos satisfechos siguen siendo legales o no indebidos, ya que gozan de presunción de legalidad, y ésta no resulta destruída por la anulación de la circulación de riqueza, puesto que no se ha producido ninguna infracción del ordenamiento tributa-

rio. Lo que ocurre es que, al haberse eliminado la capacidad contributiva, que justificó en su día la imposición, la ley, en concurrencia con el pago impositivo y con el hecho posterior sobrevenido, provoca el nacimiento de una obligación de devolución. Digamos, entonces, que se trata de impuestos legales que devienen injustos, pero que no son ilegales o indebidos.

Es por ésto por lo que no incorporamos a nuestro trabajo, la división del reembolso en propio e impropio. Lo cual no obsta a que proclamemos el enriquecimiento que nos han proporcionado las ideas de POTITO, las cuales constituyen un avance notable en el campo de la devolución de impuestos. Es más, sin dichas ideas no nos hubiera sido posible llegar a la formulación de la clasificación final que se propone.

d) Clases de restitución de impuestos.

Al exponer anteriormente la dicotomía reembolso-restitución, señalada por el Profesor POTITO, decíamos que el reembolso supone el pago de un impuesto que es realizado, desde su origen, irregularmente, es decir, indebida o ilegítimamente, por infringir la ley. Mientras que la restitución implica un pago impositivo que, desde su origen, es realizado regularmente, es decir, - debida y legítimamente, por ser conforme a la ley. En este sentido, la distinción expuesta por POTITO resulta coincidente, al menos en sus rasgos generales, con la - formulada por el Derecho alemán y por el Profesor A. BERLIRI.

Pero POTITO, tal como ha quedado establecido en la clasificación anterior, desdobra la restitución de impuestos, de una forma implícita, en restitución propia o verdadera (35) y en restitución impropia.

La restitución propia o verdadera está representada por el supuesto de un pago impositivo legítimo, al que le sobreviene un hecho posterior, relacionado con el destino del bien, sobre el que el impuesto fué aplicado. Este último suele estar constituido por la exportación, aunque no únicamente. Esta figura puede conducirse en nuestro país, a las que reciben el nombre de "Desgravación fiscal a la exportación" y de "Devolución de Derechos arancelarios" o "Draw-back".

La restitución impropia está constituida, sin embargo, por un supuesto en el que, seguidamente al pago impositivo legítimo, sobreviene un hecho posterior consistente en un acontecimiento excepcional. El cual, al implicar la desaparición de la capacidad contributiva inicialmente existente, hace injusta la percepción del impuesto. A este caso se le denomina en el Derecho italiano, con la amplia locución de sgravio.

Nosotros consideramos que ambas clases de restituciones —propia e impropia—, si bien coinciden en consistir en devolución de impuestos legales o no indebidos, se diferencian en que: mientras la impropia supone que el impuesto satisfecho deviene injusto, por la desaparición de la capacidad contributiva; la restitución

---

(35) Ibídem, 89. 91. 164.

ción propia no implica dicha conversión, porque el impuesto pagado, no sólo continúa siendo legítimo sino también justo. Y es que la restitución verdadera o propia, en la concepción de POTITO, es una devolución de impuestos legales a causa del destino de los bienes —generalmente a la exportación—: es decir, por razones de política económica. Sin embargo la restitución —impropia, según el Profesor de Nápoles, es una devolución de impuestos legales a causa de la producción de acontecimientos excepcionales, que eliminan la capacidad contributiva: es decir, por razones de justicia.

#### B) LA FORMULACION DE "F. TESAURO".

De acuerdo con lo precedentemente señalado, distinguimos, en la formulación de Francesco TESAURO, —por un lado, la exposición de la dicotomía reembolso--restitución. Y por otro lado, la clasificación que establece sobre la devolución de impuestos, a partir de dicha bipartición.

##### a) Dicotomía: reembolso-restitución.

El trabajo monográfico de TESAURO, Il rimborso dell'imposta, de 1975, distingue como especies de la devolución de impuestos: el rimborso y la restituzione. Por tanto, se encuentra en la línea coincidente, marcada por el Derecho alemán y por los Profesores A. BERLIRI y POTITO, de anterior referencia.

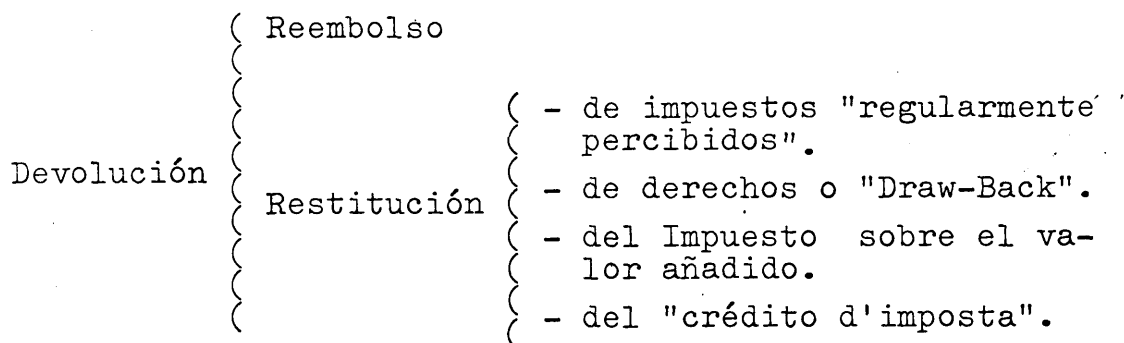
Afirma TESAURO que en el Derecho tributario "se entiende por reembolso lo que se conecta a un pago

indebido, mientras que por restitución, o rifusione, se entiende la devolución de un impuesto debido, en virtud de una obligación que tiene por hecho generador, no un pago indebido, sino un hecho distinto del pago, generalmente sucesivo a éste" (36).

Esta dicotomía implica "una distinción conceptual —sigue señalando TESAURO—, en virtud de la cual es posible diferenciar los reembolsos de impuestos indebidos, de las restituciones, las cuales, derivando de un hecho generador distinto, se separan del esquema del indebito" (37).

b) Clasificación.

Entendemos que en la obra de TESAURO se contiene otra clasificación de la devolución de impuestos, que está formada por el desenvolvimiento o progreso de la dicotomía reembolso-restitución, de la cual también parte este autor. El esquema es el siguiente:



(36) Cfr. TESAURO, F.: Il rimborso dell'imposta - (Torino, UTET, 1975) 41 s.

(37) Ibídem, 42.

TESAURO, al trazar el cuadro de los derechos de devolución impositiva, desarrolla solamente la restitución de impuestos, indicando "las principales hipótesis de créditos contra el Estado, independientes del indebito" (38). Por ello nos ocupamos a continuación, únicamente, de la restitución.

c) Clases de restitución de impuestos.

Tal como acabamos de ver en la clasificación de TESAURO, las clases de la restitución de impuestos que cita, son: la de los impuestos "regularmente percibidos"; la de derechos o "Draw-back"; la del impuesto sobre el valor añadido; y la que consiste en el llamado "crédito d'imposta".

1) La restitución de impuestos "regularmente percibidos".

La primera y más destacada de las clases de restitución de impuestos, escribe TESAURO que "está - constituida por la restitución de los impuestos de registro y sucesorios "regularmente percibidos". Según un principio tradicional, sobre cuya validez existe común acuerdo, el impuesto de Registro se aplica, generalmente, a los actos escritos, tanto válidos como inválidos; y los hechos posteriores sobrevenidos a la inscripción, son irrelevantes a los fines de la liquidación del impuesto debido por dicho acto, en relación con la situación existente al momento de la inscripción. Como excep

---

(38) Ibídem, 42.

ción a lo establecido por este principio, a saber: la no restitución de los impuestos regularmente percibidos, tanto la antigua como la nueva disciplina del impuesto de Registro; admiten la restitución en algunas hipótesis taxativamente determinadas" (39).

Y una de estas hipótesis, existente en el Derecho positivo italiano, "establece que —continúa TE-SAURO— el impuesto pagado por los actos nulos o anulables, debe de ser restituído, en la medida que excede de la cantidad fijada, cuando el acto haya sido declarado inválido, por causa no imputable a las partes, con resolución emitida en un procedimiento ante la Administración financiera, y a condición de que el acto no sea susceptible de ratificación, convalidación o confirmación" (40).

A la vista de lo anteriormente expuesto, TE-SAURO se encarga a continuación de diferenciar esta clase de restitución impositiva, del reembolso, con las siguientes palabras: "Que aquí nos encontramos en presencia de una restitución y no de un reembolso, parece evidente: puesto que el impuesto es debido con independencia de la validez del acto, ya que aquel continúa siendo un impuesto debido aun cuando el acto sea declarado nulo o anulable; y si el impuesto es restituído, lo es por motivos que no tienen nada que ver con el hecho generador del indebito. La restitución es un hecho excep-

---

(39) Ibídem, 42.

(40) Ibídem, 42.



cional, y no está vinculada a una vicisitud o incidencia producida en el indebito, porque el impuesto pagado no es indebido ni ab origine ni ex post" (41). Y termina afirmando este autor, que análogas reflexiones son aplicables al impuesto sobre las Sucesiones.

En suma, entendemos que nos hallamos ante un tipo devolutivo, que se refiere a la devolución de los impuestos sobre las transmisiones patrimoniales, el cual se caracteriza por consistir en la restitución de impuestos legales o legítimos que han sido satisfechos, y que posteriormente devienen injustos, a causa de haber sobrevenido un hecho, que supone la invalidez del negocio jurídico.

## 2) La restitución de derechos o "Draw-back".

El denominado Draw-back, también llamado en Italia la "restitución de derechos", constituye la siguiente clase o especie de la restitución de impuestos. TESAURO se refiere a ella con estas palabras: "Quien ex porta mercancías que en el territorio nacional han sido sometidas a imposición, después de ser introducidas en el mercado interno (derechos de aduanas, de monopolio, impuestos de fabricación, de consumo, IGE o IVA, etc.), tiene derecho a la restitución de algunos o de todos - los impuestos que dichas mercancías (o las materias que las componen) han satisfecho" (42).

Como no podemos olvidar que TESAURO ha preten

---

(41) Ibídem, 42 s.

(42) Ibídem, 43.

dido establecer una clasificación de las especies de la devolución de impuestos, se ocupa seguidamente de diferenciar este tipo de restitución de derechos o "Draw--back", del reembolso o indebito. Y lo hace por medio de dos notas. Respecto a la primera escribe "que existe diferencia entre el crédito de reembolso y el drawback, porque el primero presupone un impuesto no debido, y el segundo un impuesto debido" (43). Y en relación con la segunda nota diferenciadora, afirma "que en el indebito es esencial la correspondencia entre lo que se ha pagado y lo que se tiene derecho a recobrar, mientras que la restitución que aquí se expone, se determina presuntiva y objetivamente con independencia de los impuestos pagados sobre la mercancía" (44).

Por tanto, consideramos que nos encontramos ante una clase devolutiva, que se refiere a la devolución de los impuestos arancelarios sobre la importación, la cual se caracteriza, por consistir en la restitución de impuestos legales o legítimos que han sido satisfechos. Cuya devolución se opera a causa de haber sobrevenido un hecho posterior, que está constituido por la exportación de una mercancía importada, a la que se ha incorporado un valor añadido nacional.

3) La restitución del impuesto sobre el valor añadido.

Se trata de otra clase o especie de la resti-

---

(43) Ibídem, 43.

(44) Ibídem, 43

tución de impuestos expuesta por TESAURO. Se refiere al supuesto en el que, el sujeto que efectúa la cesión de bienes o que realiza la prestación de servicios, traslada el impuesto —a titolo di rivalsa— al sujeto beneficiario. El cual, según los casos previstos en la normativa, deviene titular frente al Estado de un derecho de restitución. Que no es la restitución de un impuesto indebidamente pagado, sino de un impuesto pagado debida y legítimamente por otro sujeto (45).

4) La restitución del "crédito d'imposta".

Esta clase de restitución es la última que señala TESAURO, la cual se denomina así a causa de la utilización de la terminología anglosajona, tax credit.

Un medio de evitar la doble imposición internacional es el de, por un lado, establecer la imposición de la renta total en el Estado de la residencia del perceptor. Y por otro lado, devolver la imposición pagada en el Estado de la f fuente de la renta parcial, incluida dentro de aquella, cuando se haya pagado el impuesto sobre la renta total o mundial. En este caso surge un derecho a la devolución del impuesto, o, como dice TESAURO, se adquiere un crédito d'imposta contra la Hacienda del Estado de la renta parcial (46). El fundamento de este derecho devolutivo "no está —escribe TESAURO— en un pago indebido efectuado en favor del Estado italiano, ni en un pago indebido realizado al Estado

---

(45) Ibidem, 43 s.

(46) Ibidem, 44 s.

extranjero, sino en un doble pago debidamente efectuado sobre las mismas rentas... Nuestro ordenamiento prescinde del carácter debido o indebido del pago del impuesto realizado en el extranjero, y dispone el nacimiento del crédito d'imposta, no porque sea indebido el pago efectuado al Estado italiano, sino para remediar en alguna medida la doble imposición" (47).

En consecuencia, entendemos que nos hallamos ante un tipo de devolución de impuestos, que se caracteriza por consistir en la restitución de impuestos legales o legítimos que han sido satisfechos. Cuya devolución se produce, en virtud de la producción de un hecho generador, consistente en el doble pago internacional de la persona residente en el extranjero. Por lo que, parece que este tipo devolutivo no merece la calificación de devolución de impuestos indebidos, ya que ambas imposiciones —tanto la realizada en el extranjero, como la efectuada en el Estado en el que se produce la renta—, se producen conforme a la legalidad de ambos países, al no existir infracción de sus ordenamientos respectivos.

#### V. CLASIFICACIONES DEL DERECHO ESPAÑOL.

En la parte precedente de este Capítulo, hemos visto cómo el Derecho alemán contiene en la Ordenanza Tributaria, la división de la devolución de impuestos en dos especies: reembolso y restitución. Y que en

---

(47) Ibidem, 45.

el Derecho italiano se aprecia cómo la doctrina, con base en la legislación de los impuestos singulares, admite dicha dicotomía devolutiva. También acabamos de exponer las distintas clasificaciones que formulan el Profesor POTITO y Francesco TESAURO, desarrollando la bipartición indicada, mediante la determinación de diversas subespecies.

Sin embargo, en el Derecho español no hemos hallado formulada expresamente la división: reembolso--restitución. Unicamente registramos dos clasificaciones o intentos ordenadores: por un lado, el realizado por el legislador en el Reglamento General de Recaudación; y por otro, el formulado por LOPEZ BERENGUER. Exponemos estas clasificaciones seguidamente.

A) LAS CLASES DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS EN EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION.

La regulación que contiene el Reglamento General de Recaudación sobre la figura de la compensación tributaria —que constituye la normativa reglamentariamente desarrollada, de lo dispuesto en este punto por la Ley General Tributaria—, ofrece una referencia indirecta sobre las clases de devolución de impuestos. Porque al requerir la institución de la compensación, la concurrencia recíproca de relaciones obligatorias de signo contrario, necesariamente se tiene que hacer referencia a otras obligaciones compensables. Mencionándose entre ellas, la obligación de devolución de impuestos, y exponiendo un repertorio de sus clases, que se contie

ne en el artículo 65, que, en lo pertinente, dice así:

""""Artículo 65,2.- Las deudas tributarias -  
"... podrán compensarse con los créditos reco-  
nocidos, liquidados y notificados por el Es-  
tado al sujeto pasivo originados por:  
""""a) Devoluciones por ingresos indebidos  
de cualquier tributo.  
""""b) Desgravaciones por exportación, anula-  
ción de operaciones y demás causas de devolu-  
ción de ingresos establecidos en la legisla-  
ción vigente.  
""""c) Otros créditos que deba pagar el Esta-  
do al mismo sujeto pasivo.""""

En el transcrito precepto puede advertirse una división implícita de la devolución de impuestos como género, en cuatro especies:

1ª Las "Devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo".

2ª Las devoluciones a causa de "desgravaciones por exportación".

3ª Las devoluciones por "anulación de operaciones".

4ª Las "demás causas de devolución de ingresos establecidos en la legislación vigente".

El Profesor ALBIÑANA parece dedicar acertadamente a estas tres últimas clases de devoluciones de impuestos, la expresión de "devoluciones de ingresos que no son radicalmente indebidos" (48). La cual creemos

(48) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Formas especiales de extinción de la deuda tributaria, en "Conferencias sobre Recaudación" (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1970) 69.

que contine un concepto residual y negativo, respecto de la especie, devolución de impuestos indebidos. Y es que la legislación sobre devolución, tanto la contenida en la Ley General Tributaria, como en el grupo normativo reglamentario regulador de las reclamaciones económico-administrativas, se refiere única y exclusivamente a dicha especie, ignorando la figura genérica de la devolución impositiva. Por lo que la matización de ALBIÑANA nos parece del mayor interés.

Pero, al recoger el precepto indicado varias especies devolutivas, nos inclinamos a pensar, al igual que nos ocurría con la Ordenanza Tributaria alemana, - que el legislador español ha reconocido implícita e indirectamente, la existencia de la figura de la devolución de impuestos en general, como una posible institución jurídica (49): es decir, como una categoría conceptual genérica y unitaria.

#### B) LA FORMULACION DE "LOPEZ BERENGUER".

En la monografía de LOPEZ BERENGUER, Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de 1968, se dedica un Capítulo a "Las devoluciones del Impuesto".

---

(49) Es de destacar que en una disposición reglamentaria española, de carácter presupuestario: la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de diciembre de 1972 —que está casi totalmente destinada a regular el pago de la devolución de ingresos indebidos—, incluye expresamente y al lado de esta clase devolutiva, otro tipo de devolución: "las devoluciones de ingresos derivadas de la desgravación fiscal a la exportación".

El autor da idea de su contenido, al escribir al comienzo que, "junto a las posibles causas de devolución tributaria comunes a todos los tributos, existen otras propias y específicas de este impuesto. Estas últimas —afirma— ocuparán especialmente nuestra atención" (50). No debe de pensarse, por tanto, que al constituir un estudio sobre la devolución de un particular impuesto, carece de valor generalizante. Porque, por un lado, formula una división conceptual de interés: devoluciones por razones de justicia, y devoluciones por razones de política económica. Por otro, inserta en la clasificación —una devolución común a todos los impuestos: la devolución de ingresos indebidos. Y por último, muestra que —el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, —ofrece un elenco de tipos devolutivos —algunos de los cuales se alojan también en otros impuestos con semejantes características—, que permiten ensayar una valiosa clasificación, como la que hace este autor español.

En consecuencia, distinguimos en la formulación de LOPEZ BERENGUER, por una parte, la exposición de la dicotomía: devoluciones de justicia y devoluciones de política económica. Y por otra parte, la clasificación que establece a partir de dicha bifurcación, sobre las especies devolutivas alojadas en la normativa del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

---

(50) Cfr. LOPEZ BERENGUER, J.: Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (Bilbao, Ed. Deusto, 1968) 207.



a) Dicotomía: devoluciones de justicia - devoluciones de política económica.

Afirma LOPEZ BERENGUER que existen "devoluciones que se producen por razones de justicia y devoluciones que se conceden por razones de política económica. Las diferencias en el tratamiento legal de unas y otras son importantes; mientras las primeras son devoluciones obligadas, las segundas son devoluciones concedidas más o menos discrecionalmente; mientras aquéllas provocan siempre un derecho de devolución en favor de quien realizó el ingreso, las segundas pueden concederse a personas que no hayan realizado efectivamente los ingresos tributarios; mientras las devoluciones por razones de justicia se acomodan en su cuantía a la suma exacta de lo ingresado, las devoluciones por razones de política económica pueden cifrarse en cantidades más o menos desconectadas de la realidad de los ingresos; mientras el fundamento último de las primeras suele consistir en restablecer el statu quo económico del contribuyente, desnivelado por el pago realizado, para evitarle un perjuicio, el fundamento de las segundas suele ser el de conceder a alguien una ventaja o beneficio real" (51).

Antes de exponer algunas consideraciones críticas sobre la formulación de la precedente dicotomía, creemos que resulta conveniente, por claridad expositiva, dar cuenta de la clasificación que propone este autor, la cual constituye un desarrollo de la división ex

---

(51) Ibídem, 207 s.

presada. De esta forma, dirigiremos las consideraciones críticas, no sólo sobre la bipartición primaria, sino sobre el conjunto de la clasificación.

b) Clasificación.

El esquema de la clasificación de los tipos devolutivos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que propone LOPEZ BERENGUER (52), es el siguiente:

Devolución	{	por razones de	{	por anulación de operaciones.
		<u>justicia</u>		por ingresos indebidos.
	{	por razones de	{	por exportación.
		<u>política económica</u>		por adquisición de bienes.

1) La devolución por anulación de operaciones es aquella que se produce en virtud de un hecho generador compuesto de dos elementos: primero, el pago legítimo o conforme a Derecho del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; y segundo, la devolución o reintegración de los bienes transferidos empresarialmente, a causa de la anulación de la operación, que en su día justificó el pago del impuesto. Se trata de una transferencia de bienes, de signo contrario a la que motivó la imposición. Nos hallamos, pues, ante un tipo de devolución de impuestos legales — por tanto, no indebi-

---

(52) Ibídem, 208.

dos—, que, no obstante, devienen injustos por la desaparición de la capacidad contributiva inicialmente existente. Por este motivo creemos que LOPEZ BERENGUER encaja este tipo devolutivo, dentro de las "devoluciones por razones de justicia".

2) La devolución por ingresos indebidos es aquella que se produce en virtud de un hecho generador, constituido por el pago ilegítimo o contrario a Derecho del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Nos hallamos, por tanto, ante un tipo de devolución de impuestos ilegales o indebidos, en los que, permaneciendo inalterada la capacidad contributiva, se ocasiona una infracción del ordenamiento tributario. Así como la devolución "por anulación de operaciones" afecta al principio de capacidad económica, la devolución "por ingresos indebidos" se conecta con el principio de legalidad tributaria. Es por esta causa, por lo que entendemos que LOPEZ BERENGUER aloja este tipo devolutivo dentro de las "devoluciones por razones de justicia". Si bien creemos conveniente señalar, que una cosa es la justicia tributaria y otra la legalidad tributaria.

3) La devolución por exportación es aquella que se produce en virtud de un hecho generador compuesto de dos elementos: primero, el pago legítimo o conforme a Derecho del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; y segundo, la exportación de los bienes sometidos a imposición. Se trata, por un lado, de una clase de devolución de impuestos legales —por tanto, no indebidos—, porque no infringen el ordenamiento tri

butario; y por otro lado, de una devolución en la que la capacidad económica no resulta modificada. Y ni siquiera el acto exportador es obligado. Ahora bien, si se decide exportar, la ley dispone, con la concurrencia de otros requisitos, el nacimiento de la obligación devolutiva a cargo del Estado "por razones de política económica", como dice LOPEZ BERENGUER. Por ello clasifica esta clase de devolución, en este apartado.

4) La devolución por adquisición de bienes es aquella que se produce en virtud de un hecho generador compuesto de dos elementos: primero, el pago legítimo o conforme a Derecho del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; y segundo, la adquisición final de determinados bienes de equipo de fabricación nacional, que han sido sometidos a dicha imposición.

Se trata, por un lado, de una clase de devolución de impuestos legales —por tanto, no indebidos—, porque no infringen el ordenamiento tributario; y por otro lado, de una devolución en la que la capacidad económica no resulta alterada. Y ni siquiera la adquisición de los bienes es obligada, sino potestativa. Ahora bien, si se opta por adquirir, la ley dispone, juntamente con otros requisitos, el nacimiento de la obligación de devolución a cargo del Estado "por razones de política económica". LOPEZ BERENGUER, que coloca esta especie devolutiva dentro de dicho apartado, explica el fundamento de la devolución con las siguientes palabras: "El fundamento de esta devolución reside en el hecho de que los tributos que gravan el tráfico de las mercancías,

se repercuten en el precio, de tal modo que en cualquier momento de ese tráfico puede afirmarse que su precio - de mercado está compuesto por tres componentes: costo, beneficios e impuestos indirectos. Una de las técnicas para rebajar este precio de mercado es precisamente la de proceder a la devolución de este último componente.- Esta técnica se aplica con generalidad en el mercado internacional, mediante el sistema de las desgravaciones por exportación, que estudiaremos después; en cambio, es más raro su uso en el mercado interior" (53).

Este tipo devolutivo "por razones de política económica", se halla previsto en nuestro Derecho positivo. Así, el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas establece que el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda "y en atención a - las conveniencias de la política económica", podrá autorizar la devolución del impuesto que recaiga sobre los adquirentes finales de los bienes de equipo, en determinados sectores económicos, con el fin de favorecer al - máximo el mantenimiento de la actividad inversora. El - Gobierno hizo uso de dicha autorización, regulando esta especie devolutiva en un Decreto de 1975 (54).

c) Consideraciones críticas.

Entendemos que es válida la dicotomía formula

---

(53) Ibidem, 213 s.

(54) Cfr. Decreto de 10 de enero de 1975, por el - que se regula la devolución del Impuesto General - sobre el Tráfico de las Empresas en la adquisición de bienes de equipo ("Boletín Oficial del Estado"- de 15 de enero).

da por LOPEZ BERENGUER, sobre las "devoluciones por razones de justicia" y las "devoluciones por razones de política económica". Y también que son ciertas y atinadas las notas que señala para diferenciarlas. No obstante, hemos juzgado procedente exponer unas observaciones, a modo de consideraciones críticas:

PRIMERA.— Creemos que el método empleado es el mixto, es decir, el de utilizar indistinta e indiscriminadamente los razonamientos económicos y jurídicos. No es que dicho método sea rechazable. Lo que ocurre es que un trabajo con las características metódicas del presente, exige una depuración de los aspectos jurídicos, efectuada con lógica, lenguaje y procedimientos jurídicos.— Recordemos una vez más, que el Derecho financiero tropieza a cada momento con obstáculos de este tipo.

SEGUNDA.— Las devoluciones denominadas de política económica, es decir, las que tratan de orientar la conducta de los particulares hacia direcciones que se juzgan útiles y beneficiosas para la comunidad, entiende que no son ajenas a la idea de justicia. Porque ésta debe de estar forzosamente presente, y ha de impregnar todas las relaciones jurídicas. Y las devoluciones de política económica no han de ser una excepción. Tratamos de explicarlo en la siguiente consideración.

TERCERA.— Es sabido que comunmente se admite la formulación de dos nociones de justicia: la distributiva y la conmutativa. La primera es aquella que debe de regir el reparto de las cargas y de los bienes comunes. La segunda es aquella que debe de presidir las relaciones de cambio. Entonces, entendemos que las "devoluciones por razones de justicia", son aquellas que hacen referencia a la justicia distributiva, porque cola-

boran en la distribución o reparto del coste de los ser vicios públicos comunes, mediante la aplicación de los impuestos. Es el caso de las devoluciones por anulación de operaciones y por ingresos indebidos, que LOPEZ BERENGUER incluye dentro de aquellas.

Mientras que las "devoluciones por razones de política económica", creemos que son aquellas que se re fieren a la justicia conmutativa, es decir, a unos fenómenos de cambio o de equivalencia en la contraprestación. Es el caso de las devoluciones por exportación —de mercado exterior—, y de las devoluciones por adquisición de bienes de equipo —de mercado interior—, que LOPEZ BERENGUER coloca dentro de aquellas.

CUARTA.— Por lo que se refiere a las llamadas "devoluciones por razones de política económica", creemos que es importante señalar, que la ley ofrece una de volución impositiva a quien exporta o a quien adquiere determinados bienes, por entender que se habrá de producir un beneficio en favor de la comunidad. Por lo que, los particulares actúan potestativamente ante la convocatoria legal, acudiendo o no a ella. Por tanto, nos pa rece que no es del todo exacto afirmar, que dichas devo luciones suponen una ventaja o beneficio privado, porque pensamos que son, o al menos deben de ser, la expre sión de un intercambio justo. Es decir, la manifestación de unas contraprestaciones equivalentes, presididas por la justicia conmutativa.

Por eso decimos entonces, que las "devoluciones por razones de política económica", no deben de ser ajenas a la idea de justicia. Por tanto, habrá que matizar este punto, a la hora de contraponerlas a las "devo

luciones por razones de justicia". Porque devoluciones por justicia, creemos que son ambas: una de justicia distributiva, las relativas al principio de legalidad —devoluciones por ingresos indebidos—, y al principio de capacidad económica —devoluciones por anulación de operaciones—. Y otra de justicia conmutativa, las relativas a la política económica —devoluciones por exportación y por adquisición de bienes de equipo—.

QUINTA.— Otra diferencia que utiliza LOPEZ BERENGUER (55), es la de que las devoluciones de justicia son devoluciones obligadas, y las de política económica, son devoluciones concedidas. Aún considerando certera la matización diferencial, estimamos que, cuando se produce el hecho generador previsto en la ley para engendrar la obligación devolutiva, ambas resultan ser "devoluciones obligadas" en estricto sentido jurídico, puesto que constituyen sendas relaciones jurídicas obligatorias. Lo que ocurre es que, en las que denomina "devoluciones concedidas", el acreedor de la devolución actúa potestativamente, decidiendo o no con su libre voluntad, la producción del hecho generador. Es decir, optando por la exportación o por la adquisición de determinados bienes, en las condiciones y requisitos previstos legalmente. Lo que no sucede en las "devoluciones obligadas", como acertadamente ha destacado LOPEZ BERENGUER.

#### VI. CONCLUSION: CLASIFICACION QUE SE PROPONE.

Nos ocupamos en este apartado, de proponer una

(55) Cfr. LOPEZ BERENGUER, J.: o.c., nota nº 49, - 207.



clasificación de la devolución de impuestos, tal como - la concebimos, después de haber recorrido y analizado - las diversas clasificaciones formuladas, que han quedado estudiadas precedentemente en este Capítulo. Cuya - clasificación servirá para componer la estructura de la Cuarta y última Parte del trabajo, es decir, para exponer la tipología de la devolución impositiva. Pero antes de hacerlo, y por necesidades de instrumental lingüístico claro y preciso —que constituye un punto problemático en esta investigación—, entendemos que conviene hacer unas consideraciones terminológicas, con dicho designio. A las que seguirán otras, de carácter metodológico.

#### A) CONSIDERACIONES TERMINOLOGICAS.

Las expresiones de la dicotomía: reembolso-restitución, provienen de la terminología italiana. No sólo de la normativa de los particulares impuestos (56), sino también de las formulaciones de A. BERLIRI, POTITO (57) y F. TESAURO. Como sabemos, ambos términos tienen en común el significar la devolución de impuestos. El reembolso expresa la idea de devolución de impuestos ilegales o indebidos; y la restitución, la de devolu-

---

(56) Vid. Codice tributario (Milano, Ed. Giuffrè, - 1973).

(57) Afirma POTITO que emplea estas expresiones de rimborso y restituzione, por entender que son las que están más de acuerdo con la terminología usada por la mayoría de las leyes impositivas italianas. Cfr. POTITO, E.: o.c., nota nº 27, 89.

ción de impuestos no indebidos o legales.

Pensamos que esta terminología italiana —por otra parte bastante reciente—, puede tener su fundamento en el Derecho civil. En este se suele considerar la acción de reembolso, como un efecto del pago hecho por tercero, la cual se conexiona con la Actio de in rem verso, que en su origen significó la acción para la devolución de la cosa a un patrimonio. De "res", cosa, y "vertere", volver. Posteriormente la noción de la "Actio de in rem verso", se fué ampliando hasta expresar la idea de acción para devolver algo, cuando se produce un enriquecimiento injusto o sin causa. Cuyo significado nos parece conforme, con el que se atribuye por el Derecho italiano a la locución de reembolso de impuestos. El cual consiste, como sabemos, en la devolución de aquellos impuestos que, al infringir el ordenamiento tributario y producir un enriquecimiento injusto en la Administración, son calificados como ilegales o indebidos. Quedando la expresión de restitución de impuestos, para significar la devolución de los impuestos legales o no indebidos.

Por lo que se refiere a la terminología española, podemos decir que, tanto en la legislación como en la bibliografía, se utiliza la palabra devolución —con un claro predominio, para poner nombre al fenómeno de la devolución de impuestos, sin que se empleen otros vocablos para nombrar los distintos tipos devolutivos.(58).

---

(58) Puede constituir una excepción la clase de devolución denominada: "Desgravación fiscal a la exportación". Del rechazo del término desgravación, ya nos hemos ocupado ampliamente en los Capítulos primero y trece.

Con ello queremos decir, que en el Derecho español se designa de la misma manera, tanto el género devolutivo (59) como sus especies. Por último, con relación al criterio de la autoridad lingüística nacional, hemos de indicar que no hemos hallado una diferencia sustancial en los significados de las expresiones: "devolución", "reembolso" y "restitución" (60).

Nos parece acertada la dicotomía terminológica italiana, de reembolso y de restitución, como especies del fenómeno genérico de la devolución de impuestos. Pero no nos parece prudente, de momento, trasladar

- 
- (59) Hemos apreciado que AMOROS RICA y GONZALEZ - GARCIA, emplean el término de devolución como género de las especies "reembolso" y "restitución". Cfr. AMOROS RICA, N. y GONZALEZ GARCIA, E.: Notas a los "Principios de Derecho Tributario" de A. BERLIRI, II (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1971) 113.

También EIZAGUIRRE, comentarista en lengua castellana de la Ordenanza Tributaria alemana, emplea el vocablo de devolución, para designar la categoría genérica de las especies devolutivas. Cfr. EIZAGUIRRE, J.M.: Notas aclaratorias a Ordenanza Tributaria Alemana (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1966) 62, nota a pie de página (182).

- (60) Devolución: es acción y efecto de restituir una cosa a la persona que la poseía. Reembolso: es acción y efecto de volver una cantidad a poder del que la había desembolsado o a causahabiente suyo. Restitución: es acción y efecto de volver una cosa a quien la tenía antes. Vid. Diccionario de la Lengua Española (19ª ed., Madrid, Real Academia Española, 1970). El único matiz que hemos advertido es el de que el vocablo "reembolso" parece que se refiere a la devolución de dinero, y las locuciones "restitución" y "devolución" dan idea de la devolución de cosas.

a nuestro país, sin más, esta nomenclatura dicotómica, cuando en el Derecho español, en primer lugar, tiene un gran arraigo y predominio la expresión de devolución; y en segundo lugar, no se distinguen, con la claridad del Derecho italiano, las dos especies indicadas de devolución impositiva.

A la vista de lo anteriormente expuesto formulamos las siguientes observaciones, en orden a la terminología considerada:

PRIMERA.— Entendemos que se hace necesario de terminar con la mayor precisión posible, unas reglas de lenguaje científico para cada trabajo. Así, cada autor, a la vista de la literatura y de la legislación utilizadas, habrá de establecer estas reglas terminológicas, que tendrán de momento un valor instrumental y convencional, hasta que en su día lo tengan de carácter sustancial, porque ya exista una adecuación completa entre los vocablos elegidos y su correspondiente significado.

SEGUNDA.— Por todo lo razonado, nosotros hemos preferido —sin perjuicio de dejar señalada la existencia de las expresiones italianas de reembolso y de restitución, como especies principales de la devolución de impuestos genérica—, utilizar la locución de devolución, tanto para nombrar la figura unitaria y genérica de la devolución de impuestos en general, como sus diferentes clases, integrantes de la tipología que formulamos.

#### B) CONSIDERACIONES METODOLOGICAS.

La realidad jurídica ofrece una abundante y

compleja variedad de clases de devolución de impuestos. Creemos que resulta claro lo errado que sería el tratar de espigar, uno por uno, los diferentes casos y supuestos en los que se produce una devolución de impuestos. Porque nos habría de llevar a disponer, todo lo más, de una amplia relación inconexa y no organizada. Nos parece que el método adecuado no puede ser otro que el de acudir al estado de la cuestión en la literatura y en la legislación. Es decir, estudiar sobre lo ya elaborado. Y el estado de la cuestión es el que nos suministra las grandes agrupaciones circulantes sobre devolución de impuestos, de las que nos hemos venido ocupando a lo largo de este Capítulo.

El Derecho alemán y el Derecho italiano nos han hablado de la dicotomía: reembolso y restitución de impuestos. Un autor español, LOPEZ BERENGUER, ha propuesto la dicotomía: devoluciones por razones de justicia y devoluciones por razones de política económica. Y por otro lado, POTITO y F. TESAURO, han formulado unas valiosas clasificaciones, desarrollando la dicotomía: reembolso-restitución, mediante la individualización y encasillamiento de otras especies. También nuestro Reglamento General de Recaudación, de una forma incidental, ha dedicado un artículo a exponer un repertorio de clases de devoluciones impositivas.

Estas amplias divisiones nos permiten contar, no sólo con unas super-especies de devoluciones impositivas, sino también con la aglutinación y ordenación, en el seno de cada una, de las especies menores, concre

tas e individualizadas, en vista de sus afinidades y caracteres comunes. Todo lo cual nos ofrece, por tanto, una tipología, o lo que es lo mismo, un sistema científico de los tipos devolutivos de impuestos que, por serlo, constituirán un esquema, no una relación: un sistema organizado y conexo.

De aquí que, persiguiendo llegar a la consecución de una concepción de la devolución de impuestos como categoría dogmática, es decir, como institución jurídica financiera, nos parece que un método conveniente, habrá de ser el tipológico. Es decir, aquel que parte de los grandes tipos o amplias agrupaciones de la devolución de impuestos, apuntados y sugeridos por el estado actual de la cuestión. Este modo de proceder creemos que resulta el más conforme al fin científico del trabajo: el conocimiento verdadero de la devolución de impuestos. En otras palabras: el que permite saber más de esta realidad. En suma: responde a la sencilla idea de comenzar el edificio por los cimientos, que nos son dados. Yendo de lo particular a lo general, pues mal se podrá llegar a una teoría general de la devolución de impuestos —que es el todo—, sin pasar antes por un estudio de las partes o tipos de aquella.

Por último hemos de indicar, que nos parece adecuado y conveniente, por exigencias de claridad y de metodología jurídica —tan necesarias en los estudios jurídico-financieros—, la utilización de la técnica —expositiva de la estructura normativa: el supuesto de hecho o hipótesis, por un lado, y el mandato o conse-

cuencia, por otro. La bondad del método es algo que nadie discute, por su notoria fecundidad en los trabajos de Derecho financiero, y por su generalizado empleo.

Por ello, en la descripción, análisis y valoración de cada clase devolutiva, nos centramos en el hecho generador de la obligación de devolución, y en sus elementos más significativos. Porque estimamos que constituye la noción nuclear que suministra el conocimiento sustancial de la relación obligatoria devolutiva, y porque alrededor del cual gira toda la problemática de la especie de que se trate. Esta será la posición metodológica adoptada en la parte del trabajo, dedicada a la tipología de la devolución de impuestos.

#### C) TRICOTOMIA DE LAS OBLIGACIONES DE DEVOLUCION.

De acuerdo con las consideraciones metodológicas y terminológicas, precedentemente expuestas, y con el estado de la cuestión en este punto, tal como se deriva de la legislación y de la literatura, formulamos la siguiente tricotomía —clasificación de tres especies— de las obligaciones de devolución de impuestos: -

- Devolución de impuestos ilegales o indebidos.

- Devolución de impuestos legales que devienen injustos.

- Devolución de impuestos legales.

Desarrollamos seguidamente estas tres nociones en epígrafes independientes.

a) Devolución de impuestos ilegales o indebidos.

El hecho generador de esta clase de devolución impositiva —a la que dedicamos el Título primero de esta parte del trabajo—, esta constituido por lo que se denomina en el Derecho extranjero, el pago indebido, —posiblemente por influencia civilista—; y por lo que en el Derecho español se nombra, el ingreso indebido. Nosotros, según hemos dejado razonado en el lugar aludido, hemos preferido precisar la noción del hecho generador, con la expresión de pago impositivo ilegal o, simplemente, impuesto ilegal pagado.

Consideramos que el hecho generador indicado se halla compuesto de varios elementos. Es decir, la existencia del impuesto ilegal pagado, estimamos que comporta la producción de los elementos integrantes siguientes: 1º Obligación tributaria preexistente. 2º Acto de liquidación de la obligación tributaria. 3º Pago de la obligación tributaria. Y, 4º Revisión estimatoria de la obligación tributaria.

De aquí se deduce que, en la existencia del hecho generador, se pueden distinguir dos fases o tiempos: la del pago de la obligación tributaria y la de su declaración de ilegalidad. En la primera, nos hallamos ante una obligación tributaria aparente, cuya falta de realidad se debe, a la existencia de una infracción del ordenamiento tributario, aún no declarado. Fundándose la apariencia, en la presunción de legalidad de que -



gozan los actos de liquidación (61), mientras no sea destruída por revisión. Los efectos jurídicos creemos que son: 1º La legalidad inicial y aparente del pago impositivo, 2º La extinción de la obligación tributaria. En la segunda fase, es decir, la correspondiente a la declaración de ilegalidad, estimamos que los efectos jurídicos que se producen, son: 1º La anulación, total o parcial, por motivo de nulidad o de anulabilidad, de la obligación tributaria. 2º En consecuencia, el cese de la apariencia de legalidad "ex tunc", y la conversión del pago impositivo, inicial y aparentemente debido, en indebido o ilegal. 3º La declaración de ilegalidad. 4º Por tanto, el nacimiento de la obligación de devolución de impuesto ilegal o indebido.

Entendemos que se caracteriza esta devolución por lo siguiente:

PRIMERO.- Porque el derecho subjetivo a la devolución impositiva, no precisa de reconocimiento legal expreso. Para que se pueda ejercitar dicho derecho, bastará solamente la existencia de una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica, es decir: una aplicación ilegal de la normativa.

SEGUNDO.- Porque la capacidad económica, expresión de la situación fáctica, permanece inalterada, a diferencia de lo que ocurre en las devoluciones legales que devienen injustas, de las que nos ocuparemos seguidamente. La devolución de impuestos ilegales afecta

---

(61) Vid. Artículo 8º, de la Ley General Tributaria.

al principio de legalidad, pero no al de capacidad contributiva.

TERCERO.— Esta devolución impositiva es común, en el sentido de que se refiere y aplica a toda clase de impuestos, a diferencia de otras clases de devolución.

CUARTO.— Esta devolución, quizá por ser la de esfera más amplia, y también la más frecuente en la praxis, es la más abundantemente regulada y, por tanto, la más estudiada en la literatura. En España recibe el nombre de "Devolución de ingresos indebidos".

b) Devolución de impuestos legales que devienen injustos.

El hecho generador de esta clase de devolución impositiva —a la que dedicamos el Título segundo de esta parte del trabajo—, está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente y por este orden: 1º Un pago impositivo legítimo, es decir, no indebido, por ser conforme a Derecho. 2º Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, que hace desaparecer la capacidad contributiva inicialmente existente, por lo que decimos —que el impuesto legal pagado, deviene injusto, y se hace precisa su devolución.

Constituyen ejemplos de "hechos posteriores —sobrevenidos": la invalidéz del negocio jurídico, respecto de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales; la devolución o reintegración de bienes, respecto

de los impuestos sobre transferencias empresariales; el acontecimiento excepcional debido a catástrofes, incendios, inundaciones y, en general, a toda suerte de hechos extraordinarios ocurridos por causa de fuerza mayor, respecto de otros impuestos, como pueden ser aquellos que gravan la renta de bienes inmobiliarios, y la fabricación de productos destinados al consumo.

Los efectos jurídicos consideramos que son: - 1º La producción del hecho posterior sobrevenido, no altera la presunción de legalidad de la liquidación tributaria, por lo que la obligación impositiva permanece - siendo legítima. 2º La producción del hecho posterior - sobrevenido hace desaparecer la capacidad contributiva, inicialmente existente, y elimina el fundamento de la - imposición, por lo cual ésta deviene injusta. 3º La coexistencia del pago legítimo impositivo, con el hecho - posterior sobrevenido, produce el efecto jurídico fundamental del nacimiento de la obligación de devolución de impuestos.

Esta devolución estimamos que se caracteriza por lo siguiente:

PRIMERO.- El derecho subjetivo a esta devolución impositiva, requiere de un reconocimiento expreso y caso por caso, por parte del ordenamiento. Porque al tratarse de un impuesto legal, su devolución constituye un supuesto excepcional. Y es preciso comprobar la producción del hecho posterior sobrevenido, y por tanto, - la desaparición de una efectiva y real capacidad contributiva. Para lo cual, al tipificar la ley estos hechos,

que permiten originar la obligación devolutiva, los rodea de una serie de requisitos destinados a garantizar la justicia de la devolución. Por esta nota se diferencia de la devolución de impuestos ilegales o indebidos.

SEGUNDO.— La capacidad económica, inicialmente existente, desaparece por obra del hecho posterior—sobrevenido, lo que hace que el impuesto, aún siendo legal, se convierta en injusto, y requiera del ordenamiento su devolución. También por esta característica se distinfeencia de la devolución de impuestos ilegales. Piénsese se que ésta afecta al principio de legalidad, y aquella al de capacidad contributiva.

TERCERO.— Esta devolución impositiva es específica, en el sentido de que se refiere y aplica, no a toda clase de impuestos, sino a unos concretos, como —son los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, sobre transferencias empresariales, sobre inmuebles y sobre fabricación.

CUARTO.— Esta devolución impositiva, quizá —por tener un ámbito más estricto, y por consistir en un fenómeno menos ordinario y corriente que el de los impuestos ilegales, está menos normatizada y, en consecuencia, menos estudiada en la bibliografía. En España recibe el nombre de "Devolución por ineficacia de actos y contratos", para los impuestos sobre transmisiones patrimoniales; y de "Devolución por anulación de operaciones", para las transferencias empresariales, gravadas —por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y por el Impuesto sobre el Lujo.

c) Devolución de impuestos legales.

El hecho generador de esta clase de devolución impositiva —a la que dedicamos los Títulos tercero y cuarto de esta parte del trabajo—, está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente y por este orden: 1º Un pago impositivo legítimo, es decir, no indebido, por ser conforme a Derecho.— 2º Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, que no altera la capacidad contributiva.

Constituyen ejemplos de "hechos posteriores - sobrevenidos": la exportación de bienes, respecto de la tributación indirecta soportada por ellos; la exportación de bienes importados, con valor añadido nacional, respecto de los Derechos arancelarios; la adquisición de determinados bienes de fabricación nacional, respecto de los impuestos sobre transferencias empresariales; el doble pago internacional, respecto de los impuestos satisfechos sobre la renta parcial, en el Estado de la fuente de dicha renta.

Los efectos jurídicos consideramos que son: - 1º La producción del hecho posterior sobrevenido no altera la presunción de legalidad de la imposición. 2º La producción del hecho posterior sobrevenido, tampoco modifica la capacidad contributiva. 3º La coexistencia - del pago legítimo impositivo, con el hecho posterior sobrevenido, produce el efecto fundamental del nacimiento de la obligación de devolución de impuestos.

La clase devolutiva que estamos considerando, entendemos que se caracteriza por lo siguiente:

PRIMERO.- El derecho subjetivo a esta devolución impositiva, requiere un reconocimiento expreso y - caso por caso, por parte del ordenamiento. Porque, al - tratarse de un impuesto legal o legítimo, su devolución constituye un supuesto excepcional. Y se hace preciso - comprobar la producción del hecho posterior sobrevenido. Para lo cual, al tipificar la ley estos hechos, que permiten engendrar la obligación de devolución, los rodea de una serie de requisitos, que persiguen el objetivo - de garantizar la justicia de la devolución, tal como es concebida por los representantes de la comunidad política, y de acuerdo con los fines de interés público establecidos. Por esta nota se diferencia este tipo de devolución, de la correspondiente a los impuestos ilegales o indebidos.

SEGUNDO.- La capacidad económica no resulta - alterada, y por tanto la imposición legal no deviene injusta, por lo que, por esta característica, se diferencia este tipo devolutivo, de la devolución de impuestos legales que devienen injustos. En consecuencia, esta devolución no afecta al principio de legalidad, ni - al de capacidad contributiva.

TERCERO.- Se trata de devoluciones producidas generalmente, por razones de política económica —fomen to de la exportación y de la inversión—, que a la vez, persiguen finalidades de justicia en el ámbito interna- cional, fundamentalmente.

CUARTO.- Esta devolución impositiva es específica, en el sentido de que se refiere y aplica, no a toda clase de impuestos, sino a unos determinados, como son los Derechos arancelarios, los impuestos sobre transferencias empresariales, y la tributación indirecta que grava determinados bienes, productos o mercancías. En España existen algunas especies de devolución, que son susceptibles de agruparse en esta categoría devolutiva: la "Desgravación fiscal a la exportación"; la "Devolución de Derechos arancelarios" o "Draw-back"; la "Devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por la adquisición final de determinados bienes de equipo de fabricación nacional"; la devolución de ciertos impuestos por "doble imposición internacional".

#### D) CLASIFICACION.

En este apartado conclusivo, al que pertenece el presente epígrafe, proponemos una clasificación de la devolución de impuestos, tal como la concebimos después de haber descrito y valorado las que ofrece el estado actual de la doctrina y de la legislación, tanto nacional como extranjera, a lo largo de este Capítulo.

De acuerdo con las consideraciones metodológicas establecidas en la presente parte de conclusiones del Capítulo, partimos de la tricotomía que acabamos de formular, agrupando las diversas especies devolutivas alrededor de dicho tríptico. Designándolas en función - del hecho generador de la obligación de devolución o de algún elemento significativo del mismo, como noción .

nuclear, más completa y expresiva, de cada tipo. Con otras palabras: desarrollamos dicha tripartición, formulando el siguiente esquema de clasificación de la devolución de impuestos:

#### DEVOLUCION DE IMPUESTOS:

##### I. ILEGALES (O INDEBIDOS).

- 1) Por la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto.
  - a) Por inexistencia del hecho imponible.
  - b) Por inexistencia del verdadero contribuyente.
  - c) Por liquidación excesiva.
  - d) Por error.
- 2) Por la inexistencia sobrevinida de la norma impositiva.
  - a) Por inexistencia pura y simple.
  - b) Por declaración de inconstitucionalidad.
  - c) Por derogación retroactiva de la norma impositiva.
  - d) Por introducción de normas retroactivas de exención.

##### II. LEGALES QUE DEVIENEN INJUSTOS.

- 1) Sobre transmisiones patrimoniales, cuando sobreviene la invalidez del negocio jurídico.
- 2) Sobre transferencias empresariales, cuando sobreviene la devolución o reintegración de bienes.



- 3) Por acontecimientos excepcionales.

### III. LEGALES.

- 1) Por exportación de bienes: "Desgravación fiscal a la exportación".
- 2) Por exportación de bienes importados, con valor añadido nacional: "Devolución de Derechos arancelarios" o "Draw-back".
- 3) Por adquisición de determinados bienes de fabricación nacional: "Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas".
- 4) Por doble imposición internacional.

TITULO I

LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS INDEBIDOS O ILEGALES

## CAPITULO IX

### EL PAGO INDEBIDO: HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION EN EL DERECHO EXTRANJERO.

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS ILEGALES: -  
EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.
- III. PLANTEAMIENTO DE LA INDAGACION DEL HECHO GENERADOR.
- IV. LAS FORMULACIONES DE PAGOS INDEBIDOS EN EL DERECHO -  
EXTRANJERO.
  - A) La Ordenanza Tributaria alemana.
  - B) Formulaci3n de A. BERLIRI.
  - C) Formulaci3n sint3tica de Enrico POTITO.
- V. CLASIFICACION DE PAGOS INDEBIDOS.
  - A) Pagos indebidos por inexistencia de los presupues-  
tos materiales y formales del impuesto.
  - B) Consideraci3n del error en los pagos indebidos.

- C) Pagos indebidos por la inexistencia sobrevenida -  
de la norma impositiva.

#### VI. NOCION DE PAGO INDEBIDO.

#### VII. LOS EFECTOS JURIDICOS DEL HECHO GENERADOR.

- A) En la fase de pago de la obligación tributaria.  
B) En la fase de declaración de ilegalidad de la - -  
obligación tributaria.

= = = = = = = =  
= = = =  
= =

#### I. INTRODUCCION.

Los pagos tributarios son indebidos por con--  
trariar la legalidad, por lo que pago indebido equivale  
a pago ilegal. Y cuando se paga un impuesto ilegalmente  
hácese preciso devolverlo para restablecer la justicia  
lesionada. Por ello se habla con frecuencia de la devo-  
lución de pagos indebidos o por pagos indebidos, y tam-  
bién de devolución de impuestos indebidos o ilegales, -  
porque se viene entendiendo que el pago indebido de un  
impuesto convierte a éste en ilegal.

Francesco TESAURO (1), al referirse a la si--  
tuación actual en el Derecho italiano, del derecho a la

---

(1) Vid. TESAURO, F.: Il rimborso dell'imposta -  
(Torino, UTET, 1975) 1-4 passim.

devolución del impuesto indebido, divide su exposición en tres aspectos: el de la legislación, la jurisprudencia y la "praxis" administrativa. Por lo que respecta a la primera, afirma que falta en el Derecho tributario - una cláusula general, como la que existe en el Derecho civil. Y además, falta también una disciplina unitaria que pueda aspirar a constituir una normativa general. - Unicamente en la normativa de los tributos singulares, existen regulaciones diseminadas sobre aspectos parciales de la devolución o sobre distintas fases del procedimiento. Por ello, el trabajo a realizar debe utilizar el método de tratar de combinar los principios generales con las normativas particulares, con la finalidad - de trazar las líneas generales de la devolución de impuestos ilegales.

En relación con la situación de este tipo de devolución, en la jurisprudencia; TESAURO la acusa de - confusión porque no ha mostrado una segura orientación. Por un lado no se ha dejado guiar por la doctrina, y - por otro, sostiene el principio de no devolución como - un necesario privilegio del Fisco, justificado por el - interés público; lo que evidentemente no es correcto, - porque lo que va contra la justicia es incompatible con el interés público, además de conculcar la legalidad - tributaria, como tendremos ocasión de ver a continuación. Y por último, el autor italiano pone de manifiesto la injusticia de la praxis administrativa, que aplica, como guía de su actuación, la idea de niente rim-  
borsi. Como resumen de todo cuanto antecede, TESAURO ha

escrito: "Como se ha indicado, falta, en el Derecho tributario italiano, una disposición legal que incorpore - con claridad y con formulación de alcance general, la regla de la devolución: es decir, la regla que impone - al Fisco restituir los impuestos indebidamente recaudados. Falta también en nuestro Derecho, a diferencia del Derecho alemán, un conjunto de normas específicas que establezcan la devolución con relación a casi todos los casos previsibles de lo indebido. Existen solamente normas que disciplinan, no el fundamento, sino los aspectos particulares de la relación devolutiva o las fases aplicativas de ésta en el procedimiento correspondiente" (2). Estimamos que la situación descrita por este autor, con referencia al Derecho italiano y las alusiones que hace al ordenamiento alemán, constituye una muestra del estado actual en el Derecho extranjero, de este tipo de devolución.

Ahora, nos parece, que el método adecuado a seguir para estudiar la devolución de impuestos ilegales, a la vista de la doctrina y legislación utilizadas, habrá de consistir en centrarnos en el hecho generador de este tipo de obligación devolutiva; constituido por lo que se denomina casi unánimemente: pago indebido. Esta conclusión, que adelantamos, la extraemos del examen de las diversas clases de pagos indebidos, después de analizar las distintas formulaciones de éstas, entre las que destacan las contenidas en la Ordenanza Tributaria alemana; en la obra de A. BERLIRI; y en la de POTI-

---

(2) Ibídem, 4.

TO.

Una vez aproximados a la delimitación del hecho generador, procede a nuestro juicio ensayar una exposición de los efectos jurídicos del referido hecho, - distinguiendo las fases existentes del proceso generador, así como las clases de pagos indebidos, relevantes en este punto.

Y todo ello precedido con la doctrina tributaria más autorizada, que muestra el modo de acceder a la devolución de los impuestos ilegales, desde el ámbito - del tributo. Apreciándose que el medio de acceso a la - cuestión, está constituido por el principio de legalidad tributaria, que se erige en fundamento de dicha devolución.

En consecuencia el plan expositivo del presente Capítulo será el siguiente:

- El principio de legalidad tributaria como - fundamento de la obligación de devolución de impuestos ilegales.
- El hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales.
- Los efectos jurídicos del hecho generador.

## II. FUNDAMENTO DE LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS ILEGALES: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

La doctrina tributaria extranjera que podemos dominar clásica, representada aquí por A.D. GIANNINI, -

HENSEL, JARACH, y BLUMENSTEIN, plantea la cuestión de la devolución de los impuestos indebidos o ilegales, reflexionando a partir del principio de legalidad tributaria, que se alza en fundamento del tema.

El Profesor A.D. GIANNINI muestra aquí, una vez más, su carácter científico, trazando la noción básica del impuesto ilegal con sencillez de ideas, claramente expresadas, fruto indudable de la trabajosa actividad de hacer ciencia. Escribe así: "La existencia y la medida de la deuda impositiva están ligadas, como sabemos, a la producción, en un momento dado o en un cierto período de tiempo, de la situación de hecho prevista por la ley. Y por ello lo que fuese pagado fuera de dicha hipótesis legal o de la valoración establecida legalmente, constituiría un pago indebido" (3). Es de destacar cómo el elemento esencial de la noción de "indebito", es su referencia a la ley, contrariándola.

Por su parte HENSEL llama la atención sobre la existencia de impuestos ilegales o indebidos, dicién do que: "En el campo del Derecho financiero se producen desplazamientos patrimoniales a favor del acreedor del impuesto, que en definitiva no están justificados" (4). Y a continuación se eleva al nivel del principio de legalidad tributaria para extraer la noción de la devolución de impuestos ilegales, escribiendo: "El Estado de-

---

(3) Cfr. GIANNINI, A.D.: I concetti fondamentali del Diritto tributario (Torino, UTET, 1956) 188.

(4) Cfr. HENSEL, A.: Diritto Tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1956) 293.



be de recibir de los súbditos solamente lo que está objetivamente legitimado a obtener, en base de normas jurídicas o de actos administrativos. En consecuencia, de be de estar obligado a devolver la suma que excede de su crédito tributario legítimo" (5).

Finalmente, el maestro germano remarca la dependencia del concepto de impuesto ilegal, respecto de la legalidad tributaria, indicando que sólo será posible en tanto en cuanto exista "un sistema tributario - conforme a los principios del Estado de Derecho, o sea, donde un tributo del Estado o de otro acreedor impositivo, no pueda obtenerse sino en virtud de una norma jurídica" (6).

También el Profesor italo-argentino JARACH - formula la noción de impuesto ilegal desde la perspectiva del principio constitucional de legalidad tributaria, al cual atribuye el fundamento de la que denomina "relación por pago de tributo indebido". Refiriéndose a ésta escribió en 1957 que: "Tiene su origen en un mismo principio constitucional o sea, que el contribuyente solo - debe en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, de lo cual deriva que cuando se verifica un determinado hecho imponible, surge la obligación, pero limitada al supuesto y a la cantidad que la ley ha querido imponer. Y si alguien ha pagado una cantidad distinta de la que la ley impone, o por un hecho que no está previs

---

(5) Ibídem, 293.

(6) Ibídem, 293.

to como supuesto de la obligación, en virtud de un corolario del mismo principio de legalidad, surge para el - Estado la obligación de devolver y nace, para el que ha pagado, el derecho creditorio para repetir lo indebido" (7).

Como se puede advertir, se produce una cons-- tante en estos autores: el impuesto debe de someterse a los límites de la ley, y cuando se sale de ellos, merece el calificativo de ilegal, y entonces es constitutivo de un hecho generador que engendra la obligación de devolución.

En la misma línea que los anteriores, el Profesor BLUMENSTEIN explica de la siguiente manera el fundamento de la devolución del impuesto ilegal o indebi--do: "La concepción del Estado de Derecho de la imposi--ción, exige que el ente público pueda ejercitar la pre--tensión de un impuesto, solamente en cuanto ésta se en--cuentra prevista en la ley. Esto resulta obligado por - el principio de igualdad jurídica (previsto en el artí--culo 4º de la Constitución Federal Suiza), puesto que - la liquidación de un impuesto no previsto en la ley, - constituiría un tratamiento desigual respecto a los de--más. De esto se sigue que debe estar prevista la posibi--lidad de reembolso del impuesto pagado pero, según ley, no debido" (8).

(7) Cfr. JARACH, D.: Curso Superior de Derecho - tributario, I (Buenos Aires, Liceo Profesional "Ci--ma", 1957) 161.

(8) Cfr. BLUMENSTEIN, E.: Sistema di Diritto de--lle Imposte (Milano, Ed. Giuffrè, 1954) 274.

Se advierte en este autor un importante matiz: no solamente fundamenta la devolución en el principio de legalidad tributaria, sino también en el principio de igualdad jurídica, que consideramos constituye una especificación del principio de justicia distributiva tributaria. De no existir el derecho de devolución del impuesto ilegal o indebido, que tutela jurídicamente al contribuyente y garantiza el cumplimiento de la igualdad jurídica ante el impuesto y la legalidad tributaria; se lesionarían los derechos de los particulares, consagrados en todo Estado de Derecho.

De la doctrina extranjera examinada podemos establecer, a modo de resumen, las siguientes afirmaciones:

PRIMERA.— El acceso a la cuestión de la devolución de impuestos ilegales se hace, fundamentalmente, desde el principio de legalidad tributaria. BLUMENSTEIN añade con acierto el principio de igualdad ante la ley tributaria, como manifestación de la justicia tributaria distributiva.

SEGUNDA.— Por tanto, el derecho a la devolución de impuestos ilegales encuentra su fundamento en los principios constitucionales de legalidad y justicia tributarias (9), pertenecientes al orden jurídico; e incluso,

---

(9) Nos referimos al fundamento de la obligación de devolución de impuestos ilegales, en el ámbito estrictamente tributario: porque, como sostiene TESAURO, el fundamento del derecho a la devolución del impuesto indebido, se encuentra también en el enriquecimiento injusto, principio general del De-

el autor brasileño MOTTA MAIA, cita expresamente el orden moral, puesto que éste es la base de todo derecho - (10).

TERCERA.- El impuesto se convierte en ilegal o injustificado cuando se ha pagado, en contradicción con el ordenamiento tributario.

CUARTA.- El impuesto ilegal o indebido, o lo que es lo mismo, la obligación tributaria pagada con violación de la ley tributaria, engendra el derecho de devolución del impuesto ilegal, con el fin de restablecer el orden conculcado. Considera TESAURO que este derecho está protegido constitucionalmente tanto por el principio de legalidad como por el de capacidad contributiva. Siendo éste un extremo poco estudiado por la doctrina, y del que ha tenido pocas ocasiones de ocuparse la jurisprudencia (11):

Llegados a este punto, y de acuerdo con lo indicado al comienzo del Capítulo, la metodología jurídica nos mueve a enfrentarnos, con la determinación del hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales, y con la consideración de sus diversos efectos jurídicos. De todo lo cual nos ocupamos a -

recho civil, aplicable también al Derecho tributario, que rige en éste aunque no esté expresamente enunciado. Vid. TESAURO, F.: o.c., nota nº 1, 26.

(10) Cfr. MOTTA MAIA, J.: Comentário ao Código tributario nacional (Sao Paulo, Ed. José Bushatsky, 1972) 197.

(11) Cfr. TESAURO, F.: o.c., nota nº 1, 33.

continuación en epígrafes separados.

### III. PLANTEAMIENTO DE LA INDAGACION DEL HECHO GENERADOR.

El hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales, está constituido por el supuesto que se viene denominando casi con unanimidad: pago tributario indebido, y abreviadamente, pago indebido. La influencia del Derecho civil ha sido notable, en el estudio que sobre esta figura realiza el Derecho tributario, lo que creemos que explica la uniformidad terminológica aludida. Prescindiendo de algunos ligeros matices de la anterior locución (12), en algunos autores se aprecian las expresiones de pagos ilícitos, ilegales, - injustificados, injustos, excesivos, erróneos, duplicados (13).

Interesa, entonces, determinar lo que se entiende por pago indebido, o cuándo un pago tributario es indebido. Sin embargo, no hemos hallado en el Derecho

---

(12) Como por ejemplo: "Pago de lo indebido" y "Pago no debido".

(13) Puede constituir una muestra de lo afirmado - en el texto, la obra de TROTABAS en la que hace - una referencia no sistemática a las cuotas impositivas indebidas por "error o doble imposición" y - por "imposición excesiva", como dice el Code Général des Impôts; y también a los supuestos de pagos indebidos por inexistencia del hecho generador y - por pluralidad de liquidaciones sobre un mismo presupuesto de hecho. Vid. TROTABAS, L.: Finances Publiques (2ª ed., Paris, Dalloz, 1967) 605.

extranjero, tanto en la doctrina como en la legislación, una formulación general y unitaria sobre esta noción. - Por ello, para aproximarnos hacia aquel objetivo, hemos optado por la utilización del recurso metódico, consistente en partir del análisis para llegar a la síntesis. Es decir, analizar las diversas formulaciones de supuestos de pagos indebidos, realizadas tanto por los autores como por la legislación. Tratando de ordenarlas alrededor de aquellos repertorios de pagos indebidos, que juzgamos más elaborados, como son los contenidos en la Ordenanza Tributaria alemana; en el Corso de A. BERLIRI; y en la obra de Enrico POTITO. De esta forma realizamos un proceso, que trata de ir de lo particular a lo general, en busca de una noción sintética del pago indebido.

El Derecho extranjero arroja la suficiente luz como para ensayar una clasificación de los pagos tributarios indebidos, en base a dos grandes categorías: los pagos indebidos por inexistencia, total o parcial, de los presupuestos materiales y formales del impuesto, por un lado; y por otro, los pagos indebidos por la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva. Y ambas clases se subdividen en varios supuestos de dichos pagos. También hacemos aquí una consideración sobre el error por ser una figura comunmente empleada en la caracterización del pago indebido.

Y por último, en el tercer paso del proceso de generalización emprendido, nos planteamos la noción unitaria y genérica del pago indebido. Proponiendo que

el término indebido es equivalente a la locución, ilegal, puesto que este pago del impuesto considerado, puede realizarse con ausencia de legalidad, a causa de la inexistencia: 1º De los presupuestos materiales del impuesto. 2º De los presupuestos formales del impuesto. - 3º De la norma impositiva.

En consecuencia, el examen y exposición del hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales, queda ordenado en esta forma:

- Las formulaciones de pagos indebidos en el Derecho extranjero.
- Clasificación de pagos indebidos.
- Noción de pago indebido.

#### IV. LAS FORMULACIONES DE PAGOS INDEBIDOS EN EL DERECHO EXTRANJERO.

Los aludidos repertorios de pagos indebidos, los dividimos en analíticos y sintéticos. Entre los primeros destacamos los contenidos en la Ordenanza Tributaria alemana, y en el Curso de A. BERLIRI. Y entre los segundos, el formulado en el trabajo monográfico de POTTITO.

##### A) LA ORDENANZA TRIBUTARIA ALEMANA.

La Ordenanza Tributaria alemana, que, como hemos indicado en otros lugares, contiene una de las normativas generales más completas sobre la devolución de

impuestos, recoge en los artículos 151 y 152 diversos - supuestos que denomina motivos de reintegro (14); es decir, determinados casos de pagos indebidos que engendran la devolución de impuestos ilegales. Refiriéndose a éstos, escriben GIESE y PLATH que: "La lista de los - casos de impuestos percibidos indebidamente y que fundamentan el derecho a la devolución, no es ilustrativa si no completa; otros casos posibles no fundamentan ningún derecho a la devolución: sólo pueden y deben de reclamarse en el procedimiento correspondiente" (15).

Los casos previstos en el Código alemán sobre pagos indebidos, son los siguientes:

PRIMERO.- El artículo 151, establece en su inciso primero: "Si la determinación de un impuesto fuese rectificada por anulación o modificación de la liquidación primitiva, deberá ser devuelto lo pagado injustamente". Estimamos que el texto transcrito, se refiere a la declaración de ilegalidad de una liquidación impositiva, que produce el efecto de provocar el nacimiento de la obligación de devolución del impuesto ilegal "pagado injustamente". Nos encontramos aquí ante un pago que, inicialmente fué debido, con presunción y apariencia de legalidad; pero que posteriormente, al destruirse la presunción y la apariencia, es declarado indebido con efec

---

(14) Cfr. Ordenanza Tributaria Alemana (Madrid, - Instituto de Estudios Fiscales, 1966) 62.

(15) Cfr. GIESE, F. y PLATH, H.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Frankfurt/Main, Verlag - Kommentator G.m.b.H. 1967) 164, f).



tos ex tunc.

SEGUNDO.— El apartado 1) del artículo 152, dispone: "Si se hubiese percibido injustamente un impuesto, porque - la obligación tributaria se hubiese extinguido, o hubiese sido aplazada, o el procedimiento de apremio no hubiese debido seguirse contra el que fué dirigido, o hubiese sido pagado doblemente un impuesto, el importe pagado injustamente deberá de ser devuelto". El precepto transcrito se refiere a cuatro supuestos de pagos indebidos, que lo son por infringir el ordenamiento jurídico, a saber:

- Pago indebido de obligación tributaria ya - extinguida.

- Pago indebido de parte aplazada de la prestación de la obligación tributaria, y, en consecuencia, no vencida.

- Cobro indebido de la Administración tributaria, en procedimiento de apremio contra persona no deudora del impuesto.

- Pago doble de un mismo impuesto.

En estos cuatro supuestos de pagos indebidos, apreciamos la existencia del error, tanto de la Administración, como del contribuyente. Pero lo que creemos - que caracteriza a dichos supuestos, es un elemento común: la inexistencia de obligación tributaria en el momento del pago. En otras palabras: un pago tributario - que no tiene el respaldo de una obligación.

TERCERO.- El apartado 2) del artículo 152 dispone que -  
el pago de un impuesto deberá de ser devuelto también -  
en estos casos:

""""1. Cuando se haya percibido un impuesto  
"injustamente, de un contribuyente, sin la co-  
"laboración del mismo o de su representante".  
""""2. Cuando se haya percibido injustamente  
"un impuesto sobre el tráfico empresarial que  
"no hubiese sido liquidado.""""""""""""""""""

Nos parece que ambos supuestos, se refieren a  
sendos vicios de procedimiento en la aplicación del im-  
puesto, cuya omisión de requisitos formales (concurso -  
del sujeto pasivo y acto liquidatorio), convierten el -  
pago tributario en indebido.

En consecuencia, sintetizando los supuestos -  
de pagos indebidos contenidos en la Ordenanza Tributa--  
ria alemana, establecemos los siguientes casos genéri--  
cos:

1º Pagos indebidos por liquidación ilegal. A  
ellos se refiere el artículo 151, de anterior transcrip-  
ción.

2º Pagos indebidos por error, el cual es de--  
terminante de la inexistencia total o parcial de los -  
elementos objetivos, subjetivos y cuantitativos de la -  
obligación tributaria. A ellos parece referirse el artí-  
culo 152, 1), también citado anteriormente.

3º Pagos indebidos por vicios de procedimien-  
to, que son determinantes de la ausencia de legalidad -  
de la obligación tributaria. Este apartado, que corres-

ponde al artículo 152, 2), precedentemente transcrito - también, creemos que es susceptible de reconducirse a - uno cualquiera de los anteriores.

Por ello, nos parece que HENSEL ha reducido - los casos de pagos indebidos, a dos fundamentales: 1º - Error en el pago por el contribuyente; y, 2º Liquida- - ción ilegal. Afirmando que son dos casos extremos, en- - tre los cuales existen una serie de grados de pagos in- - debidos (16).

#### B) FORMULACION DE A. BERLIRI.

El Profesor de Roma formula en su Corso isti-  
tuzionale di Diritto tributario, edición de 1974, un -  
elenco de las causas más frecuentes de devoluciones por  
pagos tributarios indebidos. Son las siguientes:

PRIMERA.- "El error del contribuyente en la determina-  
ción de la suma a pagar en los tributos sin imposición,  
o en pagar más de lo exigido, o en fin, en pagar el im-  
puesto debido por otro, por ejemplo, por homonimia" - -  
(17). Se trata, pues, de varias ilegalidades en el pago,  
motivadas según A. BERLIRI, no por un error de la Admi-  
nistración tributaria, sino por un error del contribu-  
yente, el cual es de tres clases, siguiendo el texto -  
transcrito: error en la autoliquidación; error en el ac  
to del pago; y error en la persona deudora del impuesto.  
Y estimamos, que el elemento común caracterizador del -  
(16) Vid. HENSEL, A.: o.c., nota nº 4, 296 ss.

(17) Cfr. BERLIRI, A.: Corso istituzionale di Diri-  
tto tributario, I (Milano, Ed. Giuffrè, 1974) 238.

pago indebido, está constituido por la inexistencia de la verdadera obligación tributaria en el momento de realizar el pago. En otras palabras: creemos que son pagos tributarios indebidos, que no tienen el respaldo de la obligación prevista legalmente.

SEGUNDA.- "La ilegitimidad del acto de liquidación del impuesto por error de la Administración tributaria o - por inobservancia de las disposiciones legales que regulan su formación" (18). Aquí nos encontramos, a diferencia del número anterior, con pagos indebidos motivados por conducta errónea de la Administración. La redacción del texto transcrito da ocasión para pensar, que el primer inciso se refiere a un error de hecho, y el segundo a un error de derecho: "Inobservancia de las disposiciones legales". Y también, que hace referencia a los vicios de procedimiento, especialmente a la formación del acto de liquidación.

TERCERA.- "La duplicación, que se verifica, bien cuando la oficina practica dos liquidaciones por el mismo hecho imponible, bien cuando el contribuyente paga dos veces el mismo impuesto" (19). El Profesor A. BERLIRI señala aquí, la diferencia existente entre la figura de la duplicación y de la doble imposición, con estas palabras: "La duplicación no debe de ser confundida con la doble imposición que surge cuando un mismo fenómeno económico resulta incidido por varios impuestos a favor -

---

(18) Ibídem, 238.

(19) Ibídem, 238 s.

del mismo sujeto activo o de sujetos activos diversos. La duplicación es un fenómeno patológico en cuanto presupone un error, la doble imposición sin embargo prescinde del error y su justificación lógica puede estar más o menos relacionada con la coordinación entre el sistema de tributos o entre varios ordenamientos tributarios" (20).

Por tanto, el supuesto de duplicación implica la existencia del error y el de la doble imposición, no. Y el error puede ser tanto de la Administración como del contribuyente. El de aquella, consiste en practicar dos actos de liquidación por un mismo hecho imponible; y el error del contribuyente, radica en realizar dos pagos por una misma liquidación. Consideramos que son otros dos supuestos claros de inexistencia de obligación tributaria; y, por tanto, de pagos indebidos por tal circunstancia.

CUARTA.- "La derogación con efecto retroactivo o la declaración de inconstitucionalidad de la ley que estableció el tributo" (21). El Profesor italiano advierte que, en la hipótesis de inconstitucionalidad, se plantean de licados problemas para saber qué relaciones se deben de considerar intangibles, y cuales, sin embargo, por estar aún no concluídas, permiten al contribuyente pedir la devolución de las sumas pagadas conforme a la ley, posteriormente reconocida ilegítima constitucionalmente.

---

(20) Ibídem, 239.

(21) Ibídem, 239.

Si los casos anteriormente expuestos se refieren a la inexistencia del hecho imponible, el supuesto que contemplamos consiste en la ausencia sobrevenida de norma tributaria, aún existiendo el hecho imponible íntegro, la cual convierte los pagos inicialmente debidos, en indebidos.

Por tanto, entendemos que A. BERLIRI reconoce cuatro casos genéricos de pagos indebidos:

1º Pagos indebidos por error, el cual es determinante de la inexistencia total o parcial de los elementos subjetivos y cuantitativos de la obligación tributaria. A ellos se refiere, en el apartado primero.

2º Pagos indebidos por liquidación ilegal, que parece ocasionada tanto por falta de elementos sustanciales como formales de la obligación tributaria. A ellos hace relación el apartado segundo.

3º Pagos indebidos por duplicación. La duplicación consiste en un error, y por ello se diferencia de la doble imposición, que carece de aquel. La duplicación puede ser en el pago y en la liquidación. Y nos parece que es reconducible a uno de los anteriores casos genéricos de pagos indebidos. A. BERLIRI trata de la duplicación en el apartado tercero.

4º Pagos indebidos por ausencia sobrevenida de la norma tributaria. A ellos se refiere el apartado cuarto. Aquí introduce A. BERLIRI una nueva categoría de pagos indebidos, respecto de la formulación de la Ordenanza Tributaria alemana.

## C) FORMULACION SINTETICA DE ENRICO POTITO.

El Profesor napolitano, a diferencia de las formulaciones anteriores de la Ordenanza Tributaria alemana y de A. BERLIRI, que son de tipo analítico, hace una exposición sintética, y por ello con más valor generalizante, de los casos de pagos tributarios indebidos. Examina los siguientes:

PRIMERO.— El pago indebido efectuado con ausencia total o parcial de los presupuestos materiales de la imposición, es decir, de los elementos objetivos, subjetivos y cuantitativos contenidos en la situación base del impuesto o hecho imponible (22). Afirma POTITO que esta hipótesis es la más común, y que en ella puede integrarse el caso de la duplicación de pago, bien por error de la Administración tributaria, bien por error del administrado, porque la segunda prestación está desprovista, desde su origen, de justificación.

SEGUNDO.— El pago indebido efectuado con enexistencia de los presupuestos formales de la imposición, como pueden ser los vicios en la formación del acto de liquidación (por ejemplo, incompetencia) o en la notificación de éste (23).

TERCERO.— El pago indebido efectuado con inexistencia del derecho a exigir el impuesto, por efecto de las si-

(22) Vid. POTITO, E.: La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Car-tevalori-Ercolano, 1970) 28.

(23) Ibídem, 29-32 passim.

guientes circunstancias (24):

a) Derogación con efecto retroactivo, de la ley creadora del impuesto.

b) Declaración de inconstitucionalidad, de la norma tributaria por virtud de la cual se produjo el pago tributario.

c) Ejercicio inválido del derecho a establecer un impuesto por los entes locales.

Estos tres casos de pagos indebidos, realizados con inexistencia del derecho a exigir el impuesto, se caracterizan porque se produce una ausencia, no del hecho imponible concreto y real, sino del hecho imponible abstracto e ideal que constituye la hipótesis normativa. En otras palabras, no existe derecho a la exigencia del impuesto, porque no existe norma tributaria vigente, a causa de derogación; inconstitucionalidad; e invalidez, tal como ha quedado reseñado.

Como se puede advertir, y ya se anunciaba al comienzo de este apartado, la formulación de POTITO supone un avance en el proceso teorizante y generalizador que se opera ante la variedad de pagos indebidos; respecto de las formulaciones contenidas en la Ordenanza Tributaria alemana y en la obra de A. BERLIRI. POTITO obtiene un grado mayor de síntesis, proponiendo unas categorías más genérica y amplias, que permiten alojar ordenada y sistemáticamente, la diversidad circulante de

---

(24) Ibídem, 27. 32 s.



pagos indebidos. Elimina la categoría del error; de la duplicación; y de la ilegalidad del acto de liquidación, y establece tres grandes clases:

1ª Los pagos indebidos realizados con ausencia de los presupuestos materiales de la imposición. A ellos se refiere el apartado primero.

2ª Los pagos indebidos realizados con ausencia de los presupuestos formales de la imposición. A ellos se refiere el apartado segundo.

3ª Los pagos indebidos por ausencia sobrevenida de la norma tributaria. A ellos hace relación el apartado tercero. En esta categoría coincide, en líneas generales, con la formulada por A. BERLIRI.

## V. CLASIFICACION DE PAGOS INDEBIDOS.

Examinadas las formulaciones que hemos considerado más sobresalientes del Derecho extranjero, sobre los repertorios de pagos indebidos que acaban de ser expuestos, intentando trazar un proceso evolutivo del pensamiento en este punto; creemos que procede proponer una clasificación racional y lo más genérica posible sobre los pagos indebidos, constitutivos del hecho gene--rador de la obligación de devolución de impuestos ilegales.

Partiendo de las reflexiones que anteceden, - expuestas por POTITO, las cuales se encuentran también en TESAURO (25), y que se barruntan ya en A. BERLIRI; -

(25) Vid. TESAURO, F.: o.c., nota nº 1, 21. 47 s.

consideramos que un criterio básico ordenador de las diversas clases de pagos indebidos, consiste en distinguir:

1) Que unos pagos son indebidos por la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto.

2) Que otros pagos tributarios son indebidos por la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva.

En este punto recordamos que, en la dogmática tributaria, se suelen utilizar dos sentidos o acepciones de la noción del hecho imponible: el abstracto o ideal, y el concreto o real. El primero está constituido por su concepto o delimitación legal, y el segundo por la producción en la realidad o realización de aquel. Nos parece que esta distinción clarifica considerablemente la noción del hecho imponible, y nos sirve para el punto que estamos tratando. Porque, tal como hemos expuesto, unos pagos son indebidos por ausencia total o parcial del hecho imponible real; y otros lo son, sin embargo, por la ausencia del hecho imponible ideal, es decir, de la hipótesis normativa o concepto legal.

A) PAGOS INDEBIDOS POR INEXISTENCIA DE LOS -  
PRESUPUESTOS MATERIALES Y FORMALES DEL IM-  
PUESTO.

La inexistencia, total o parcial, de los presupuestos materiales del impuesto, estimamos que es la categoría intelectual que tiene la mayor vis atractiva,

sobre la mayoría de las clases circulantes de pagos indebidos. Porque entendemos que comprende los presupuestos o elementos objetivos, subjetivos y cuantitativos - del hecho imponible, a los cuales creemos que son reconducibles la mayoría de los supuestos de pagos indebidos a los que nos hemos venido refiriendo. DE LA GARZA, al ocuparse de las clases o supuestos de pagos indebidos, ha escrito: "En materia de impuestos, el pago de lo indebido puede surgir porque no se haya producido el hecho generador, porque éste no le sea imputable al que hizo el pago o porque se haya practicado erróneamente - la liquidación con el resultado de haberse hecho un pago en exceso de lo debido" (26). Se trata de tres supuestos de pagos indebidos que se refieren al elemento objetivo, al subjetivo y al cuantitativo del hecho imponible, respectivamente, y que son:

- 1) Inexistencia del hecho imponible.
- 2) Inexistencia del verdadero contribuyente.
- 3) Liquidación excesiva.

La inexistencia, total o parcial, de los presupuestos formales del impuesto (27), constituye otra - categoría intelectual que permite acoger los vicios de procedimiento, los cuales determinan el carácter de in-

---

(26) Cfr. GARZA, S.F., de la: Derecho financiero - mexicano (3ª ed., Ed. Porrúa, 1968) 592.

(27) Recuérdense que en la moderna doctrina italiana, tiende a difuminarse la distinción entre lo sustancial y lo formal, en el ámbito tributario.

debido en un pago tributario. Anteriormente veíamos que, tanto la Ordenanza Tributaria alemana como la formulación de POTITO, recogían algunos supuestos de la aludida naturaleza: omisión del concurso obligado del sujeto pasivo; vicios en el acto de liquidación —como por ejemplo, la incompetencia— o en la notificación de dicha liquidación.

Pues bien, efectivamente la carencia de los requisitos formales, determina la ausencia de legalidad en la obligación tributaria. Lo que ocasiona que los pagos tributarios realizados concurriendo estas circunstancias, sean ilegales o indebidos. Por eso ha escrito A. BERLIRI que es causa de devolución de impuestos: "La ilegitimidad del acto de liquidación... por inobservancia de las disposiciones legales que regulan su formación" (28).

#### B) CONSIDERACION DEL ERROR EN LOS PAGOS INDEBIDOS.

No podemos dejar de considerar, dentro de este apartado, la figura del error, por una doble razón: 1º porque al error se refieren la mayor parte de las clases de pagos tributarios indebidos de los que se ha hecho mención. Y 2º, porque los pagos que son indebidos por concurrir el error, estimamos que permiten ser reconducidos y encuadrados en las categorías intelectuales examinadas: inexistencia, total o parcial, de los -

---

(28) Cfr. BERLIRI, A.: o.c., nota nº 17, 238.

presupuestos materiales y formales del impuesto.

No solamente utiliza el Derecho extranjero - abundantemente la noción del error, sino que lo divide en varias clases. Por un lado, el error puede ser de hecho y de derecho; y por otro, puede ser imputable al contribuyente o a la Administración tributaria.

Es cierto que el pago del impuesto se puede - hacer mediando error, habiendo sido el Derecho civil - quien lo ha dividido en error de hecho y de derecho. - BIELSA ha escrito que: "El error puede ser de derecho y de hecho, y esta doble situación no es indiferente al - régimen jurídico fiscal" (29). Y no lo es, porque en -

(29) Cfr. BIELSA, R.: Compendio de Derecho público, constitucional, administrativo y fiscal, III. Derecho fiscal (Buenos Aires, Tipográfica Llordén, - 1952) 97. El Profesor argentino se refiere al - error de hecho con estas palabras: "Pero si el - error es de simple cálculo puede el tribunal rectificarlo de oficio o a petición de parte. Cuando se paga, v.gr., a causa de una clasificación administrativa equivocada, o una valuación cuyo monto excede materialmente de la que en realidad corresponde, tanto el contribuyente como la Administración fiscal, según quien resulte perjudicado, puede promover la rectificación. El error es de hecho cuando no se trata ya de aplicación equivocada de la norma legal, sino de una operación pericial (v.gr., medición, clasificación, etc.) o apreciación de visu". Ibídem, 98. Y hace relación al error de derecho, en esta forma: "Cuando por un hecho o acto no imponible según la ley, se paga un impuesto, hay un error de derecho, en el que puede incurrir la Administración fiscal que acepta el pago, o el contribuyente que lo hace. Se advierte que la Administración incurre con más frecuencia en este error, por espíritu de fiscalidad". Ibídem, 97 s.

uno y otro caso, se sustancia en distintos procedimientos.

BALEEIRO se refiere al error de hecho, afirmando su carácter de error material, aparente, ostensible y susceptible de ser rectificado de oficio (30). Considerando que se contiene en el artículo 165, II, del Código Tributario Nacional brasileño, cuando dice: "El sujeto pasivo tiene derecho... a la restitución total o parcial del tributo... en los siguientes casos:...

II. Error en la identificación del sujeto pasivo, en la determinación de la alícuota aplicable, en el cálculo del importe del débito o en la elaboración y trámites de cualquier documento relativo al pago". Por otra parte, el Código brasileño se ocupa también del error de derecho en el artículo 165, I, el cual establece: "El sujeto pasivo tiene derecho... a la restitución total o parcial del tributo... en los siguientes casos: ... I. Cobro o pago espontáneo del tributo indebido o mayor que el debido, respecto de la legislación tributaria aplicable, o de la naturaleza o circunstancias materiales del hecho generador efectivamente acaecido".

El otro tipo de error antes aludido es aquel en el que incurren, o el contribuyente o la Administración tributaria. Es utilizada frecuentemente esta distinción, sin embargo nosotros creemos, que solamente en casos aislados se podrá atribuir enteramente al sujeto correspondiente la conducta equivocada, porque lo nor-

(30) Vid. BALEEIRO, A.: Direito tributário brasileiro (2ª ed. Rio, Ed. Forense, 1970) 499.

mal, pensamos que habrá de ser el concurso en el error, tanto del contribuyente como de la Administración. Porque, al participar las dos parte en el cumplimiento de la obligación tributaria, debe de ser imputable en mayor o menor medida, a los dos.

Es de destacar que el Profesor POTITO, no incluye el error como caso genérico del elenco de los pagos tributarios indebidos. Posiblemente porque, como indicábamos al comienzo del examen de esta figura, los supuestos de pagos erróneos son reconducibles e incorporables a las categorías intelectuales propuestas: inexistencia, total o parcial, de los presupuestos materiales y formales del impuesto, que provoca la calificación como indebido de un pago tributario.

Esto es así, porque lo definitivo para que un pago sea indebido es: 1º Que exista como tal pago. 2º - Que sea indebido porque no existe obligación de pagar. Por tanto, creemos que el error no es un componente de la noción: "pago indebido"; sino simplemente la explicación y motivo de la realización del pago. Porque nadie paga lo que no debe. Si se hace, es porque media un error, de la clase que sea, e imputable a quien sea. - Por ello decimos, que el error constituye la causa explicativa o "estado subjetivo" de que se produzca el - anormal, pero objetivo hecho del pago tributario indebido, pero no un elemento con sustantividad propia (31),

---

(31) Vid. MADERA GRIJALVA, E.: Estudios de Derecho tributario. La relación tributaria y la de pago - indebido (Quito-Ecuador, 1971) 209 s.

que forme parte del hecho generador que se viene denominando: pago indebido. Por todo lo expuesto, prescindimos del error en la composición esencial del hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales; prefiriendo delinear este último, tal como se viene razonando: siguiendo el pensamiento científico y la legislación tributaria, contenidos en el Derecho extranjero examinado.

C) PAGOS INDEBIDOS POR LA INEXISTENCIA SOBREVENIDA DE LA NORMA IMPOSITIVA.

La obligación tributaria precisa para existir, de norma y realidad; o sea, de hipótesis normativa abstracta y de presupuesto real concreto, que implica la realización de la hipótesis normativa. Los pagos tributarios de los que nos hemos ocupado anteriormente, son aquellos que son indebidos por la falta del presupuesto real concreto, en sus múltiples variantes. Sin embargo, existen unos pagos tributarios que son indebidos, por la carencia de hipótesis normativa, es decir, de norma impositiva. Lo normal es que esta carencia sea sobrevenida, porque difícilmente se pagará una obligación tributaria en los casos de ausencia originaria de norma. - TESAURO comprende en este tipo de pagos indebidos, las siguientes hipótesis (32):

a) Inexistencia pura y simple de la norma legal que se ha acordado aplicar; esto es, la aplicación

---

(32) Vid. TESAURO, F.: o.c., nota nº 1, 47 s.



administrativa de un tributo, privado de base legislativa.

b) Falta de conversión de un decreto-ley en ley.

c) Declaración de inconstitucionalidad (33).

d) Derogación retroactiva de la norma impositiva (34); o introducción de normas retroactivas de exención.

e) Interpretación auténtica contraria al Fisco. A. BERLIRI añade el supuesto del ejercicio inválido, por los entes locales, del derecho a establecer un impuesto.

## VI. NOCION DE PAGO INDEBIDO.

Una vez expuestas las clases de pagos indebi-

---

(33) BIELSA se ocupa de esta clase de pagos indebidos, diciendo que en el sistema constitucional argentino, "a diferencia de otros sistemas, en los cuales solo puede repetirse el pago de contribuciones ilegales..., puede repetirse el pago de contribuciones anticonstitucionales, aunque sean legales, si la ley que las establece no se conforma a la Constitución". Cfr. BIELSA, R.: o.c., nota nº 29, 96.

También se ocupan de este tipo de pagos indebidos A. BERLIRI y POTITO, según se ha expuesto anteriormente.

(34) Se refieren a la especie de pagos indebidos por derogación retroactiva de la norma impositiva. A. BERLIRI y POTITO, según figura expuesto más arriba.

dos, parece necesario tratar de hallar una noción general y unitaria del pago indebido. Dos elementos pensamos que componen dicha noción, obviamente: el hecho del pago del tributo; y que éste pago sea indebido, o ilegal, en oposición al pago debido o legal.

El primer elemento no es problemático pero si indispensable, pues mal se puede devolver un impuesto - si no ha sido pagado. Por ello ha escrito Gustavo INGROSSO que: "cualquiera que sea la causa, la restitución - presupone siempre la extinción de la obligación tributaria" (35). Y el principal modo de extinción es el pago. Existen diversas clases de pago, que están en función - de los distintos procedimientos de aplicación del tributo; en el objeto del pago; y en sus formas; pero no procede ahora detenerse en este punto.

El segundo elemento de esta noción: que el pago merezca el calificativo de indebido, no aparece claramente formulado en la doctrina, sino es a través del casuismo anteriormente expuesto, que no obstante, ya - viene elaborado con cierta dosis de generalización, como se advertirá según se avanza en la lectura de este - Capítulo. Sin embargo interesa tratar de llegar al máximo grado posible, de una noción unitaria y generalizante de pago indebido.

La doctrina parece que, a la hora de ocuparse de la noción "última", sobre lo que se entiende por in-

---

(35) Cfr. INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario - (2ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1956) 620.

debido en un pago tributario; sólo ha tenido en cuenta la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto. Es decir, el lado real o fáctico del impuesto, y no el lado legal o normativo. Así, Giorgio TESORO, ya afirmó en 1938, que: "El elemento esencial de la restitución del pago no debido, es la falta de una obligación tributaria" (36). Añadiendo, que la existencia o inexistencia de esta obligación viene dada por su presupuesto de hecho. Y precisa esta idea más adelante dicho autor con estas palabras: "El pago debe de considerarse indebido y por tanto sujeto a devolución, - - cuando haya sido efectuado sin causa, esto es, cuando haya sido declarada la inexistencia total o parcial del presupuesto objetivo que, según las normas tributarias particulares, constituye la justificación jurídica de la obligación" (37). Y entendemos que las expresiones, "presupuesto de hecho" y "presupuesto objetivo", no se limitan al aspecto objetivo del hecho imponible, que es una noción elaborada posteriormente; sino al lado real o fáctico del impuesto, distinto del lado legal o normativo, como anteriormente hemos tratado de precisar.

MADERA GRIJALVA en esta misma línea de pensamiento, con base en el Código Fiscal ecuatoriano, y esforzándose en su investigación por formular un único hecho generador; entiende que el hecho generador de la obligación de devolución por pagos indebidos, está re--

---

(36) Cfr. TESORO, G.: Principii di Diritto tributario (Bari, Ed. Macri, 1938) 490.

(37) Ibídem, 490.

presentado fundamentalmente por una obligación tributaria inexistente (38). Y por último, recientemente, Francesco TESAURO, ha escrito que: "Lo que individualiza y caracteriza el hecho generador del pago indebido, es la ausencia de la obligación tributaria por inexistencia - del presupuesto, pudiendo ser diversas las causas de esta ausencia" (39).

Sin embargo, nos parece que la noción de pago indebido queda incompleta, si no consideramos como tales pagos indebidos, a los realizados mediante la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva, por derogación retroactiva; declaración de inconstitucionalidad, etc., tal como apunta la doctrina de anterior referencia.

Y es RUSSO quien creemos que ha mostrado la integridad de la noción de pago indebido a que nos venimos refiriendo, con estas palabras: "Cuando la recaudación se haya realizado, entonces procede la acción de repetición de lo indebido: en orden a la cual la eventual falta de poder de establecer y exigir el tributo - por parte del ente público, se coloca sobre el mismo plano que la falta del hecho imponible (presupuesto impositivo), viniendo a ser ambas como otras tantas causas jurídicas de la inexistencia de la obligación tributaria, las cuales provocan, precisamente, el derecho del contribuyente a la restitución de cuanto ha pagado

---

(38) Vid. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 31, - 209-211 passim.

(39) Cfr. TESAURO, F.: o.c., nota nº 1, 20 s.

indebidamente por tal título" (40).

En consecuencia, tanto en los supuestos de pagos indebidos por inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto; como en el de los pagos indebidos por inexistencia de norma impositiva; se produce la ausencia de legalidad de la obligación tributaria. Porque resulta evidente que ésta, para ser conforme a ley precisa, no sólo de los hechos o supuestos fácticos sino también de la norma. Con razón escribe el Profesor ecuatoriano MADERA GRIJALVA que: "Como toda relación jurídica, la de pago indebido se integra por tres elementos, a saber, la norma legal, los supuestos, y las disposiciones o consecuencias" (41).

Entonces, si ésto es así, resulta que:

PRIMERO.- Los pagos indebidos por inexistencia, total o parcial, de los presupuestos materiales del impuesto —es decir, los elementos objetivos, subjetivos y cuantitativos— lo son, por ausencia de legalidad. Y tanto da, decir que son pagos indebidos con inexistencia de obligación tributaria; como pagos indebidos con ausencia de legalidad en la obligación tributaria, a causa de su inexistencia.

SEGUNDO.- Los pagos indebidos por inexistencia, total o parcial, de los presupuestos formales del impuesto; lo

(40) Cfr. RUSSO, P.: Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria (Milano, Ed. Giuffrè, 1969) 52.

(41) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 31, - 203.

son también por ausencia de legalidad. Y esto es tan evidente, que no requiere ulterior explicación.

TERCERO.- Los pagos indebidos por inexistencia sobrevenida de la norma impositiva; lo son igualmente por ausencia de legalidad. Y también, tanto da decir que son pagos indebidos con inexistencia de obligación tributaria; como pagos indebidos, con ausencia de legalidad en la obligación tributaria, a causa de su inexistencia.

Y llegados a este punto en el proceso reflexivo que traemos, habiendo seguido lo que estimamos más destacado del Derecho extranjero; pensamos que se ha dado con la fórmula unitaria y general de la noción del pago indebido: el pago del impuesto con ausencia de legalidad, o lo que es lo mismo, la equivalencia de pago indebido y de pago ilegal.

Y si el pago indebido permite convertir el impuesto en ilegal, se comprende la terminología que utilizamos, a saber: que el pago indebido constituye el hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales.

## VII. LOS EFECTOS JURIDICOS DEL HECHO GENERADOR.

Hemos visto que el hecho generador ha quedado reducido a ésto: pago tributario indebido; o lo que es lo mismo, la realidad de un pago de impuesto ilegal. En consecuencia, dos elementos estimamos que componen el hecho generador: el pago y la ausencia de legalidad en la obligación tributaria.

Pues bien, para analizar y exponer los efectos jurídicos del hecho generador, nos parece conveniente dividir aquellos, en las dos fases o tiempos a que corresponde cada elemento: primero, la apariencia de obligación tributaria, motivada por error seguida del pago de la misma. Y segundo, la declaración de ilegalidad de la aparente obligación tributaria.

A) EN LA FASE DE PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En la primera fase, es decir, la correspondiente a la apariencia de obligación tributaria seguida de su pago, estimamos que los efectos jurídicos varían, según se trate de pagos indebidos de impuestos liquidados por la Administración; o de pagos indebidos de impuestos liquidados por el contribuyente (autoliquidación) (42).

---

(42) Es preciso distinguir, aquellos pagos indebidos de impuestos con liquidación (Veranlagungssteuern), de los correspondientes a impuestos sin liquidación o inmediatos (Unmittelbarensteuern). En otras palabras: los pagos indebidos por impuestos liquidados individualmente por la Administración, en virtud de declaración del sujeto pasivo; y los pagos indebidos por impuestos autoliquidados con el contribuyente.

Por ello el propio A. BERLIRI ha escrito: -- "Como es fácilmente comprensible, la relación que surge a consecuencia de un pago indebido, se desarrolla de modo diverso según que se trate de una relación jurídica tributaria con o sin imposición". Cfr. BERLIRI, A.: o.c., nota nº 17, 238.

En el primer caso correspondiente a la fase - indicada, creemos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERA.- Los actos de liquidación, o actos con imposición, según la terminología italiana, emanados de la Administración tributaria, gozan de presunción de legalidad. Este efecto no lo desconoce la doctrina extranjera puesto que Gustavo INGROSSO, con ocasión de referirse a la devolución en el Derecho tributario, escribe que: - "la fuerza imperativa del tributo se apoya sobre la presunción de legitimidad que lo asiste y lo justifica" - (43).

SEGUNDO.- Por tanto, los pagos tributarios correspondientes a las anteriores liquidaciones, resultan afectados por dicha presunción de legalidad, y merecen calificarse de pagos debidos, es decir, legales. Son pagos - inicial y aparentemente debidos. Porque, como dice INGROSSO nuevamente: "... en el momento en que fué recaudado, la ilegitimidad... no era conocida o demostrada" (44).

TERCERO.- El pago extingue la obligación tributaria - aparente.

En el segundo caso, o sea, el de los pagos de aquellos impuestos liquidados por el contribuyente en - virtud del procedimiento de autoliquidación, correspondientes a la fase primera relativa al pago de una obli-

---

(43) Cfr. INGROSSO, Gustavo: o.c., nota nº 35, 620.

(44) Ibídem, 620.



gación tributaria aparente por mediar error; estimamos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.-- Consideramos que los actos autoliquidatorios no gozan de presunción de legalidad, por no proceder de la Administración tributaria sino del contribuyente; si no de presunción de certidumbre, por lo que creemos que se trata de pagos tributarios inicial y aparentemente de bidos.

SEGUNDO.-- El pago extingue la obligación tributaria - - aparente.

B) EN LA FASE DE DECLARACION DE ILEGALIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En la segunda fase, es decir, la correspon---diente a la declaración de ilegalidad de la aparente - obligación tributaria, consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.-- El cese de la apariencia de la obligación tributaria, total o parcialmente. Porque la apariencia puede afectar a una parte del elemento cuantitativo del hecho imponible. Si afectara al elemento objetivo o subjetivo, estaríamos ante una inexistencia o cese total de la apariencia. En el supuesto de autoliquidación, a diferencia del caso de liquidación de la Administración, solamente se habrá de cuestionar, no la procedencia o - improcedencia de la obligación tributaria, sino solamente su cuantía (45).

(45) Vid. BERLIRI, A.: o.c., nota nº 17, 238.

SEGUNDO.-- La transformación o conversión de los pagos - inicial y aparentemente debidos, en realmente indebidós. Precisa este punto Gustavo INGROSSO con estas palabras: "Puede suceder que después de realizado el pago del tributo, sobrevenga un hecho que hace que la percepción se convierta posteriormente... en ilegítima ab initio" -- (46).

TERCERO.-- El nacimiento de la obligación de devolución de impuesto indebidamente pagado, puesto que en esta fa se se producen todos los elementos integrantes del he--cho generador. El Profesor A.D. GIANNINI ha afirmado - que el derecho a la restitución del impuesto "surge en un momento sucesivo por efecto de la nueva situación de hecho y bajo las condiciones taxativamente previstas - por la ley" (47). De lo que deriva la idea fundamental, de la autonomía o independencia jurídica entre la obligación tributaria y la obligación de devolución del tributo. Sin embargo hay casos, como hace notar A. BERLIRI (48), en los que no se origina el nacimiento de la obligación de devolución, como son los supuestos de pagos - indebidos realizados en virtud de autoliquidación me--- diante la utilización de efectos timbrados.

---

(46) Cfr. INGROSSO, Gustavo: o.c., nota nº 35, 620.

(47) Cfr. GIANNINI, A.D.: o.c., nota nº 3, 190.

(48) Vid. BERLIRI, A.: o.c., nota nº 17, 238.

## CAPITULO X

### EL INGRESO INDEBIDO: HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION EN EL DERECHO ESPAÑOL

#### S U M A R I O

##### I. INTRODUCCION.

##### II. NOCION DE INGRESO INDEBIDO.

- A) Significación de Ingreso.
  - a) Ingreso indebido e ingreso público.
  - b) Ingreso indebido e ingreso en sentido de Contabilidad pública de Tesorería.
  - c) Ingreso indebido y tributo.
  - d) Consideraciones críticas.
- B) Significación de Indebido.
  - a) Ingreso excesivo.
  - b) Ingreso erróneo.
  - c) Ingreso ilegal.
  - d) Consideraciones críticas
- C) Concepto.

## III. NOCION DE PAGO INDEBIDO.

- A) Diversos significados en la literatura.
- B) Consideraciones críticas.
- C) Concepto.

## IV. ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

- A) Obligación tributaria preexistente.
- B) El acto de liquidación de la obligación tributaria.
- C) El pago de la obligación tributaria.
- D) La revisión estimatoria de la obligación tributaria.
  - a) Concepto y clases.
  - b) Revisión de oficio.
  - c) Revisión por recurso.

## V. LOS EFECTOS JURIDICOS DEL HECHO GENERADOR.

- A) En la fase de pago de la obligación tributaria.
- B) En la fase de declaración de ilegalidad de la obligación tributaria.

= = = = =  
= = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

SAINZ DE BUJANDA, comentando el precepto de la Ley General Tributaria relativo a la Devolución de ingresos indebidos (1), escribe que "el derecho a la devolución es un derecho de crédito que la persona que efectuó el ingreso, o su causahabiente, tiene frente a

---

(1) Cfr. Artículo 155 de la Ley General Tributaria.

la Administración que recibió la suma indebida. Ahora - bien, para que ese derecho a la devolución nazca es ineludible que se produzca un presupuesto de hecho (el ingreso indebido)" (2). Por su parte ALBIÑANA ha explicado que: "El pago al Estado erróneamente o por cantidad superior a la procedente, da derecho a quien lo verificó a la devolución o reembolso del ingreso indebido"(3). Y GARRIDO FALLA ha escrito que: "Cuando se trate de pagos realizados a la Administración por error de hecho, - duplicación de pago, etc., estamos ante un negocio jurídico sin causa que postula consiguientemente la obligación de restituir" (4). En esta misma dirección, LLUCH Y CAPDEVILA se refiere a que la devolución se origina - por el ingreso indebido (5), y por último, los hermanos Hilario y Pablo SALVADOR BULLON consideran que: "El - efecto único del ingreso indebido en Derecho español, - es la devolución de lo pagado..." (6).

---

(2) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho - Financiero, I, 3º (Madrid, Facultad de Derecho, - 1968-1972) 1071 s.

(3) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Tributa---ción del Beneficio de la Empresa y de sus Partíci- pes (Alcalá de Henares, Revista de Derecho Mercan- til, 1949) 687.

(4) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: Tratado de Derecho - Administrativo, II, Parte General: Conclusión (Ma- drid, Instituto de Estudios Políticos, 1960) 17.

(5) Cfr. LLUCH y CAPDEVILA, P.: Legislación Finan- ciera (Barcelona, Ed. Lux, 1948) 425 s.

(6) Cfr. SALVADOR BULLON, H. y P.: El cuasi con--

Estas formulaciones doctrinales, parece que - nos autorizan a proponer las siguientes afirmaciones:

PRIMERA.— Que el ingreso indebido es considerado el hecho generador o presupuesto de hecho de una relación - obligatoria de devolución; para cuya designación se emplean también, por los autores citados, los términos de "reembolso" y "restitución".

SEGUNDA.— Que la realización de cada ingreso indebido, - produce el efecto de originar o hacer nacer la relación obligatoria de devolución, según el procedimiento técnico propio de las obligaciones legales de Derecho público: la producción en la realidad del hecho generador hipotéticamente previsto en la norma.

TERCERA.— La relación obligatoria, unas veces se denomina por su lado activo —derecho a la devolución—; y - otras, por el lado pasivo —obligación de devolución—. Es sabido que la expresión de obligación comprende, tanto el lado activo como el pasivo de la misma. Por ello el término de derecho a la devolución que emplea la Ley General Tributaria, y diversos autores de anterior referencia, habrá que entenderlo referido al lado activo o acreedor de la relación obligatoria de devolución.

En torno a la obligación tributaria existe -

---

trato de pago de lo indebido en Derecho administrativo, en "Revista de Derecho Privado", nº 414 (septiembre 1951) 706. En otro lugar escriben que el - efecto del pago de lo indebido "es la obligación - de devolver el ingreso indebido". Ibídem, 708.

una pluralidad de relaciones jurídicas obligatorias, cada una de las cuales tiene su propio hecho generador, - determinado en la norma. Una de ellas es la relación - obligatoria de devolución, que posee su propio presupuesto de hecho: el ingreso indebido, diferente del hecho imponible, y previsto en grupos normativos diversos a los de la obligación tributaria. SAINZ DE BUJANDA, refiriéndose a la obligación de reembolso de tributos, hace alusión a un supuesto "en el que, nacida y satisfecha una deuda (la obligación tributaria), la persona - que ha realizado el pago obtiene con posterioridad, a - virtud de un hecho distinto, y por imperativo de otra - norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al - ente público" (7). Conviene, por tanto, tener muy presente en nuestra reflexión y a lo largo de esta exposición, la independencia jurídica del ingreso indebido, - como presupuesto de hecho originador, en concurrencia - con la norma, de la obligación de devolución; respecto del denominado hecho imponible, como factor de nacimiento de la obligación tributaria.

Establecida la afirmación de que el ingreso - indebido constituye el hecho generador de la obligación

---

(7) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, I, 2º (Madrid, Facultad de Derecho, - 1967) 569. Y en otro lugar escribe refiriéndose a "... determinados supuestos en los que, si bien ha nacido una obligación tributaria y se ha efectuado realmente un pago, la persona que ha realizado este último, tiene derecho, en determinadas hipótesis, a que el Estado le reembolse la cantidad satisfecha..." "Ibídem, 568 s.

de devolución que tratamos, según la técnica de las obligaciones legales a cargo del Estado. Y que aquel es distinto e independiente, aunque posterior, al hecho imponible de la obligación tributaria; nos parece que dejamos, no sólo justificado el enunciado del Capítulo, sino establecido el principio general que será objeto de desarrollo en el mismo. Procede ahora, por tanto, facilitar la lectura de este Capítulo mediante la fijación de un plan expositivo.

La expresión ingreso indebido resulta utilizada mayoritariamente, casi unánimemente, en la literatura y en la legislación. Sin embargo, un sector de autores de clara influencia civilista, emplean para designar esta figura, la denominación de pago indebido. La diferencia no se detiene en la consideración de que aquella se refiere al punto de vista del acreedor, y ésta al del deudor; sino que posee otros matices que es preciso conocer, para tratar de suministrar una idea integral de la cuestión.

Por esta razón, nos ocupamos en primer lugar de la noción de ingreso indebido, examinando las diversas acepciones que se le atribuyen en la literatura; a las que siguen unas consideraciones críticas. Para terminar afirmando que el significado del ingreso indebido, más apropiado y ajustado a la realidad de las cosas, es el de pago de impuesto ilegal.

Y en segundo lugar, en consecuencia, hacemos una exposición sobre la noción de pago indebido, examinando los diversos sentidos, en los que es entendido -



por la literatura. A los que siguen también, las consideraciones críticas que se estiman pertinentes. Para concluir afirmando que dicha noción se refiere a un sector ajeno a este trabajo: el de los pagos indebidos realizados por la Administración a los particulares. Es decir, mientras la noción de ingreso indebido da idea de la entrada de bienes dinerarios en la Administración; - el pago indebido, hace relación a la salida de dinero - procedente de la Administración.

Centrados ya en el ingreso indebido como hecho generador de la obligación de devolución de que tratamos, nos ocupamos en tercer lugar de los elementos integrantes de dicho presupuesto de hecho, los cuales son objeto de un examen por separado. Y por último, cerramos el Capítulo con la exposición y análisis de los - - efectos jurídicos del hecho generador devolutivo.

## II. NOCION DE INGRESO INDEBIDO.

En Derecho español la legislación y la literatura, a la hora de ocuparse de la materia denominada "Devolución de ingresos indebidos", hacen referencia - con abundante coincidencia a lo que se puede estimar lógicamente, una noción nuclear o central: el ingreso indebido.

La Ley General Tributaria maneja constantemente la expresión de "ingreso indebido", tanto en el único artículo que se refiere de una forma directa a dicha

figura (8); como en otros artículos relativos a la extinción de la obligación tributaria (9). La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, también utiliza esta terminología (10); e igualmente las Leyes sobre Presupuestos Generales del Estado, tanto bienales como anuales (11). También advertimos esta nomenclatura en el Reglamento General de Recaudación (12), y en multitud de disposiciones reglamentarias de todo rango y carácter. La literatura, como consecuencia del influjo del lenguaje utilizado por el legislador, refleja también, casi unánimemente, la expresión de "ingreso indebido".

Situados en este punto, consideramos que el método adecuado para tratar de determinar el concepto de "ingreso indebido" en Derecho español, habrá de consistir en tratar de determinar el significado de las

---

(8) Cfr. "Artículo 155, 1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias. """"2. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación"

(9) Cfr. Artículos 64, d); 65; 66, 2; y 68, 1, a).

(10) Cfr. Artículo 41, párrafo sexto.

(11) Las anuales comienzan el año 1972.

(12) Cfr. Artículo 65, 2, a).

dos palabras integrantes de dicha expresión: ingreso e indebido. Por ello nos ocuparemos en primer lugar y en apartados separados, de ambas significaciones, tal como se entienden en nuestro Derecho; a las que seguirán -- unas consideraciones críticas. Y a continuación formularemos una aproximación del concepto de ingreso indebido.

#### A) SIGNIFICACION DE INGRESO.

Creemos inevitable por exigencias lógicas, -- confrontar en primer lugar la noción de ingreso indebido, con lo que nos parece un concepto matriz: el de ingreso público. Para considerar a continuación el significado de ingreso en el sentido que le atribuye el Derecho de la Contabilidad pública. Después relacionaremos el ingreso indebido con la noción de tributo. Para terminar con un resumen, que nos habrá de aproximar a -- la determinación de lo que puede significar la palabra ingreso dentro de la noción de ingreso indebido.

##### a) Ingreso indebido e ingreso público.

La noción de ingreso público, siguiendo las -- conclusiones del estudio de SAINZ DE BUJANDA (13), se -- puede enunciar así: toda entrada de dinero en las cajas del ente público con el fin de atender a la satisfac--- ción de las necesidades públicas. Se compone esta no--- ción, por tanto, de los siguientes elementos: el subje- tivo, el objetivo y el finalista. El primero está repre

---

(13) Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 7, -- 83-86 passim.

sentado por el sujeto público, es decir, por la Administración pública. El segundo, consiste en la suma de dinero percibida por el ente público. Y el tercero, es el relativo al destino de dicho dinero, que no es otro que las finalidades elegidas por la comunidad política.

Es por tanto el momento, de comparar el ingreso indebido con la noción de ingreso público, que acaba de ser expuesta. Pero para ello nos parece necesario formular una precisión que creemos importante. El ingreso indebido antes de ser tal, es ingreso debido. En éste se verifica, pues, una conversión: de debido a indebido. Porque un ingreso en principio goza de presunción de legitimidad mientras no se declara su disconformidad con el ordenamiento jurídico. Pero declarada, queda destruida la presunción y se opera la transformación del primitivo ingreso debido, en indebido (14). Entonces, mientras el ingreso es debido, parece claro que cumple con los requisitos del concepto antedicho, y en consecuencia merece la calificación de ingreso público. Pero una vez se ha convertido en indebido, parece evidente que ha dejado de ser ingreso público, puesto que procede su devolución, y no es posible entonces destinarlo a la satisfacción de las necesidades públicas.

No obstante, creemos conveniente advertir que la noción de ingreso público posee un contenido socioe-

---

(14) La Profesora PRAENA REQUENA alude en su excelente estudio, al pago que "se convierte en un ingreso ilegítimo". Cfr. PRAENA REQUENA, A.: Los expedientes de devolución de ingresos indebidos, en "Hacienda Pública Española", nº 16 (1972) 268.

conómico más que jurídico, al igual que le ocurre a la noción de gasto público, a la que nos hemos referido en otro trabajo (15). Porque, jurídicamente, estimamos que el ingreso público es un derecho de crédito; o, según la terminología del Proyecto de Ley General Presupuestaria, un derecho del Estado; de la misma manera que el gasto público se resuelve en una obligación estatal. Por tanto, estamos persuadidos de que la noción de ingreso público no es asumible como tal por el Derecho financiero. Porque, al estimar que carece de esencia jurídica, no es posible formularla por dicha disciplina, si no se opera su conversión en derecho de crédito del Estado. Y es que la noción del ingreso público se disuelve en el ámbito jurídico, para dar lugar a la aparición de los derechos de crédito, bien coactivos o bien patrimoniales.

En consecuencia: confrontar el ingreso indebido, que, como hemos visto, constituye el hecho generador de una obligación de devolución a cargo del Estado; con la noción socioeconómica y extrajurídica del ingreso público, consideramos que es una tarea condenada al fracaso. Porque se trata de discurrir sobre realidades heterogéneas, que se encuentran situadas en planos conceptuales distintos. Y esto es precisamente de lo que queríamos dejar aquí constancia.

---

(15) Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: Las funciones contables de la Intervención General de la Administración del Estado, en "Civitas, Revista Española de Derecho Financiero", nº 5 (enero-marzo 1975) 104.

Procede, por tanto, prescindir de la reflexión del ingreso público como punto de partida en la investigación del significado del término ingreso, perteneciente a la expresión de ingreso indebido.

b) Ingreso indebido e ingreso en sentido de Contabilidad pública de Tesorería.

En el Derecho financiero no hemos hallado otro concepto de ingreso, que el existente en la materia de Contabilidad pública de Tesorería. En este sentido se entiende por ingreso, toda entrada material de dinero en el Tesoro público, fundamentalmente. Y decimos fundamentalmente porque se consideran también ingresos, no solamente las llamadas entradas virtuales de dinero, que se producen por la compensación entre ingresos y pagos; sino también las entradas materiales distintas de dinero, como son los valores o efectos. Pero el significado de ingreso, como entrada de dinero, material o virtual en el Tesoro público, que se contrapone a pago; es el que parece primar en la literatura patria (16).

---

(16) Ingreso indebido "es toda entrega de dinero - hecha a la Hacienda..." Cfr. ROSSY, H.: Instituciones de Derecho Financiero (Barcelona, Librería - Bosch, 1959) 534. "Se entiende por ingreso indebido en Derecho tributario, toda entrega de dinero al Tesoro...". Cfr. PRAENA REQUENA, A.: o.c., nota nº 14, 268. Hacen referencia también al ingreso indebido, atribuyéndole un significado contable, otros autores: Cfr. FABREGAS DEL PILAR, J.M.: Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (Madrid, Instituto Ed. Reus, 1943) 383. Y HERNÁNDO COLET: Devolución de ingresos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1966) 5.

Todo lo cual parece indicar, que la realidad del ingreso indebido ha sido contemplada de siempre, - tanto por el legislador como por los autores, desde una perspectiva contable preferentemente. Como lo demuestra el carácter de la expresión elegida para designarla, la cual es propia, no ya solo de la Contabilidad pública, - sino de la técnica contable general.

Por tanto, el significado de la locución ingreso, en el contexto de la expresión "ingreso indebido", con el sentido expresado, propio del Derecho de la Contabilidad pública; nos parece que arroja cierta claridad a la cuestión. Puesto que así vamos conociendo, - el ámbito y alcance de las ideas que tratan de representar las palabras, que utiliza el Derecho español en esta materia objeto del presente trabajo.

c) Ingreso indebido y tributo.

Por último, interesa precisar si la palabra ingreso se refiere a toda clase de ingresos públicos, o solamente significa los ingresos tributarios, o simplemente, tributos. Nos hemos planteado la necesidad de esta precisión, porque, por un lado, la noción contable de ingreso se refiere a toda clase de entradas de dinero en el Tesoro, ya procedan de ingresos patrimoniales o de ingresos tributarios. Y por otro lado, la literatura sobre la "Devolución de ingresos indebidos", al referirse a estos, contempla solamente los ingresos tributarios. Y es que el ingreso indebido se produce generalmente en la praxis, con ocasión del pago de tributos.

También se advierte este fenómeno en la legislación, en la que, bajo la expresión de "Devolución de ingresos indebidos", solamente aparecen designados los ingresos indebidos tributarios (17).

Así, SAINZ DE BUJANDA, al referirse a esta materia, emplea las expresiones "reembolso de cuotas tributarias" (18); e incluso restringe aun más el significado, utilizando la frase "devolución del impuesto"(19). También FENECH emplea parecida terminología cuando, al referirse a esta materia, usa la expresión de "el reembolso de una suma ingresada en el Tesoro por título tributario", para escribir más adelante, que dicho reembolso se funda en "un proceso de declaración tributaria, (económico-administrativo o contencioso-administrativo)" (20). En ALBIÑANA se advierte la expresión de "ingresos fiscales indebidos" (21). Y por último ARIAS VELASCO y CARRAL LARRAURI mencionan la "devolución de ingresos tributarios indebidamente efectuados" (22); y LLAMAS LA

(17) Resulta significativo que el Reglamento General de Recaudación contiene esta expresión: "Devoluciones por ingresos indebidos por cualquier tributo". Cfr. Artículo 65, 2. a).

(18) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 7, - 574.

(19) Ibídem, 575.

(20) Cfr. FENECH, M.: Principios de Derecho procesal tributario, II (Barcelona, Librería Bosch, - - 1949) 8.

(21) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: o.c., nota nº 3, 687.

(22) Cfr. ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.:



BELLA se ha referido al "concepto de ingresos tributarios indebidos" (23).

De aquí que, el significado de ingreso creemos que experimenta un nuevo avance: quiere decir fundamentalmente, ingreso tributario; o sea, entrada de dinero en el Tesoro público, efectuada en cumplimiento de una obligación tributaria. Y teniendo en cuenta que la expresión "ingreso tributario" se puede tachar de redundante, consideramos que será preferible utilizar, por el momento, la terminología de tributo indebido.

d) Consideraciones críticas.

Nos parece conveniente resumir ahora, todo cuanto ha quedado expuesto y estudiado bajo el apartado de la significación del término ingreso; mediante el establecimiento de las siguientes consideraciones críticas:

PRIMERA.- El verdadero significado que creemos corresponde a la palabra ingreso, no es el de consistir en una especie de la noción genérica de "ingreso público";

---

Manual de procedimientos tributarios (Madrid, Ed.: Santillana, 1967) 375. En el mismo sentido GONZALEZ PAEZ, E.: Recursos y garantías del contribuyente en materia fiscal (1ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972) 59; y HERNANDO COLET: o.c., nota nº 16, 5.

(23) Cfr. LLAMAS LABELLA, M.A.: Devolución de ingresos tributarios indebidos, en "Civitas, Revista Española de Derecho Financiero", nº 3 (julio-septiembre 1974) 628-630 passim.

sino el de tener el sentido que la Contabilidad pública de Tesorería le atribuye: entrada de dinero, material o virtual, en el Tesoro público, cuya noción se contrapone a la de "pago".

SEGUNDA.— En consecuencia, aun sirviendo la expresión - de ingreso en el sentido contable que antecede, para de signar tanto los ingresos tributarios como los no tribu-  
tarios; lo cierto es que la legislación y la literatura la utilizan, casi unánimemente, para referirse a los in gresos de carácter tributario exclusivamente.

TERCERA.— Por tanto, puede resultar adecuado utilizar - la nomenclatura de tributo indebido, ya que la termino-  
logía de "ingreso tributario indebido" supone una redun dancia: ingreso y tributo. Entonces consideramos, que - se hace preciso distinguir dos cosas: por un lado, el - tributo u obligación tributaria aparente; y por otro, - el cumplimiento de ésta mediante el pago.

Así las cosas, pensamos que lo que resulta in debido, no es el primitivo ingreso realizado en el Teso-  
ro, que implica el cumplimiento obligacional, porque go za de presunción de legitimidad mientras no se destruya; sino el tributo, cuando así se declara por razón de ile galidad. Entonces, esta ilegalidad del tributo se comu-  
nica a su cumplimiento mediante el pago. Por lo que, el primitivo ingreso legítimo se transforma en indebido. - Es por ello por lo que decimos que puede resultar más - claro y expresivo, hablar de tributo indebido que de - "ingreso indebido" o de "ingreso tributario indebido".

B) SIGNIFICACION DE INDEBIDO.

En nuestro intento de averiguar la noción del ingreso indebido, corresponde ahora tratar de determinar el sentido y significado de la palabra "Indebido", - que califica al ingreso; o mejor, según hemos razonado anteriormente, que califica al tributo. En la literatura española, destacamos tres acepciones manejadas sobre el calificativo indebido: que son, las de excesivo; - - erróneo; e ilegal. Examinaremos por separado los significados del expresado tríptico, para terminar, a modo - de resumen, con las consideraciones críticas que estima mos procedentes.

a) Ingreso excesivo.

Algún autor, al estudiar la materia de la "Devolución de ingresos indebidos", emplea las expresiones de: "la devolución del ingreso excesivo", y de la "devolución de ingresos excesivos o indebidos"; de lo que se deduce, que reconoce una sinonimia entre "indebido" y - "excesivo" (24).

Nos parece que no se puede identificar el ingreso excesivo con el ingreso indebido, porque en aquello indebido es parcial, pero cabe naturalmente lo indebido total. Porque cuando se paga totalmente de una forma indebida, no es válido hablar de ingreso excesivo, - sino de indebido. En suma, la noción de ingreso indebi-

---

(24) Cfr. USERA, G. de: Régimen fiscal de los be-- neficios de empresas y partícipes (Madrid, Aguilar, 1950) 149.

do es más amplia que la de ingreso excesivo, por lo que creemos que ésta debe de ser desechada por incompleta.

b) Ingreso erróneo.

Otro autor señala, que "el presupuesto único del ingreso indebido es siempre el error; que puede provenir de la Administración fiscal, o del propio sujeto que hace el pago, o de ambos" (25). Ello quiere decir - que el ingreso indebido es un ingreso erróneo. ROCA SASTRE y MUNCUNILL PALET entienden en esta misma dirección por ingreso indebido, aquél que es efectuado en virtud de una liquidación errónea (26). Es de destacar que ROSSY sostiene una absoluta identidad entre ingreso indebido e ingreso erróneo, puesto que escribe que el presupuesto único de aquel es siempre el error. Encargándose de desplazar la figura fronteriza de la mala fe, cuando dice que: "No se concibe que la mala fe pueda ser presupuesto del ingreso indebido, porque no cabe atribuirla a la Administración que hace el cobro, ni al particular que paga más de lo que debe o paga lo que no debe" (27). Lo cual, efectivamente, parece evidente.

Una literatura patria muy abundante, se refiere a la noción del error, a la hora de ocuparse de la - materia denominada "Devolución de ingresos indebidos".-

---

(25) Cfr. ROSSY, H.: o.c., nota nº 16, 534.

(26) Cfr. ROCA SASTRE, R.M. y MUNCUNILL PALET, J.: Tratado de la Contribución de Utilidades (Barcelona, Ed. Ruiz Romero, 1945) 307.

(27) Cfr. ROSSY, H.: o.c., nota nº 16, 534.

Y estimamos que esto se debe, en considerable parte, a la influencia del Derecho civil en este ámbito, fenómeno por otro lado harto frecuente. Sin embargo, identificar ingreso indebido con ingreso erróneo, creemos que no es solución satisfactoria porque, en definitiva, no resuelve la cuestión planteada: que es la de ¿qué quiere decir que un ingreso es indebido?

Y es que lo decisivo para que un ingreso sea indebido es: 1º Que exista como tal ingreso. 2º Que sea indebido porque no exista obligación, total o parcial, de pagar. Por tanto, consideramos que el error no es un componente de la noción de "ingreso indebido", sino simplemente un estado "subjetivo" que constituye la explicación y motivo de la realización de dicho ingreso. Porque, indudablemente, nadie paga lo que no debe. Y si se hace es porque media un error, de la clase que fuere e imputable a quien proceda. Por ello afirmamos, que el error constituye la causa explicativa de que se produzca el anormal pero "objetivo" hecho del ingreso indebido. Pero no un elemento con sustantividad propia, que pueda formar parte del hecho generador que se viene denominando: ingreso indebido.

En conclusión, preferimos prescindir del error como elemento caracterizador del ingreso indebido:

1º Porque carece de sustantividad propia, y solamente constituye la explicación o porqué del ingreso indebido, al consistir en una situación anímica subjetiva.

2º Porque en consecuencia, es reconducible al supuesto genérico de ilegalidad del ingreso tributario; o lo que es lo mismo, al caso general de inexistencia, total o parcial, de los presupuestos materiales y formales del tributo, tal como lo formula el Derecho extranjero, de anterior exposición y examen. En cuyo caso nos encontramos, no ante un ingreso erróneo, sino ante un ingreso ilegal, que será objeto de atención en el epígrafe siguiente.

3º Porque, tal como reflexionábamos al comienzo, el error no nos resuelve en Derecho financiero la significación del término indebido. Porque, como es obvio, en este ámbito no nos sirven, una vez más, las nociones subjetivistas importadas del Derecho civil.

4º Porque el lugar adecuado de examen del error, creemos que habrá de ser el de las diversas clases de ingresos indebidos, v.gr. error de hecho; de derecho; de la Administración; del contribuyente; de ambos; en la declaración; en la liquidación; en el pago; etc., como especificaciones que son, a nuestro entender, de la ilegalidad del ingreso tributario.

#### c) Ingreso ilegal.

Hasta aquí, hemos considerado los significados de ingreso indebido, como ingreso excesivo y como ingreso erróneo. Un paso más, estimamos que está constituido por la significación como "ingreso ilegítimo o ingreso ilegal". ROSSY entiende por ingreso indebido "toda entrega de dinero hecha a la Hacienda sin legítimo -

derecho a percibirla" (28). Y PRAENA REQUENA explica - que dicha entrega no se tiene derecho a percibirla "por que la relación jurídica tributaria no está legalmente constituida", en virtud de una serie de variantes de - los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Y concreta esta autora, que dicha relación no está le-- galmente constituida "porque la norma tributaria no ha sido válidamente aplicada; y, en consecuencia, el pago reclamado por la Administración se convierte en un in-- greso ilegítimo, naciendo de esa invalidez una acción - de restitución a favor del sujeto obligado al pago fren-- te a la Administración tributaria" (29).

Se trata, por tanto, de una obligación tribu-- taria pagada, que deviene inválida, con lo que el ingre-- so presuntivamente legal o legítimo, se convierte en - ilegal o ilegítimo. En suma, el ingreso es indebido por motivo de ilegalidad, es decir, porque ha sido realiza-- do con alguna infracción del ordenamiento jurídico. In-- greso indebido significa, por tanto, desde esta perspec-- tiva, ingreso ilegítimo o ingreso ilegal; el cual se - opone, obviamente, al ingreso legal o ingreso debido.

d) Consideraciones críticas.

De todo cuanto antecede respecto de la signi-- ficación del término "Indebido", establecemos, a modo - de resumen, las siguientes consideraciones críticas:

---

(28) Ibídem, 534.

(29) Cfr. PRAENA REQUENA, A.: o.c., nota nº 14, - 268.

PRIMERA.- La noción de ingreso excesivo es más reducida que la de ingreso indebido, por lo que, no la explica - con suficiencia y totalidad.

SEGUNDA.- La noción de ingreso erróneo, proveniente de la concepción individual y subjetivista del Derecho civil, no tiene sustantividad propia en el Derecho financiero; y por ello es reconducible a la noción del ingreso ilegal. Solamente constituye el error, la causa subjetiva explicativa del ingreso indebido, que es un hecho objetivo pero anormal.

TERCERA.- Abandonadas las nociones de ingreso excesivo y de ingreso erróneo, estimamos que hemos de concebir - la significación del término indebido en el sentido de ilegal. Es decir, un ingreso es indebido por ser ilegal; o sea, por haber sido realizado con alguna infracción - del ordenamiento tributario.

CUARTA.- Teniendo en cuenta una consideración establecida anteriormente, en la que se determinaba que se puede entender que el ingreso indebido es fundamentalmente, - según la legislación y la literatura, un tributo indebido. Y que en la consideración precedente se concibe - esta figura como un ingreso ilegal; creemos que es factible convenir que, en adelante, podemos utilizar como significado apropiado de la expresión "Ingreso indebido", la de tributo ilegal.

#### C) CONCEPTO.

De todo cuanto se ha expuesto, podemos con---



cluir, que la noción de ingreso indebido en Derecho español, se refiere a un tributo ilegal, o lo que es lo mismo, a una obligación tributaria ilegal, en estado o situación de cumplimiento, mediante la entrega de dinero, real o virtual, operada en favor del Tesoro público.

### III. NOCION DE PAGO INDEBIDO.

#### A) DIVERSOS SIGNIFICADOS EN LA LITERATURA.

El artículo 1.895 del Código Civil se refiere al "cobro de lo indebido", y los civilistas utilizan en ocasiones esta expresión, o la de "pago de lo indebido". Parece que viene a ser lo mismo desde distintas perspectivas. Cobro, desde el punto de vista del acreedor, da idea de recepción por el sujeto de la exigencia. Y Pago, desde el punto de vista del deudor, da idea de comportamiento por el sujeto del deber. Quizá por esto, CASTAN, se ocupa de este tema, bajo el rótulo de "El pago o cobro de lo indebido".

Así se explica que, un sector de autores que tratan la materia de la "Devolución de ingresos indebidos", pueda ser caracterizado por la influencia que ha ejercido en ellos el Derecho civil. Sin embargo, a pesar de este denominador común, no todos coinciden en la significación que atribuyen a la expresión: "pago indebido". Podemos distinguir cuatro clases de significaciones o acepciones:

PRIMERA.- La que identifica la expresión de pago indebido, con la noción de Ingreso indebido. Pode-

mos considerar dentro de esta posición, un trabajo de - Hilario y Pablo SALVADOR BULLON, de clarísima orientación civilista (30).

SEGUNDA.- La que considera esta nomenclatura con el significado más estricto que el anterior, de pago tributario indebido. Emplean estas expresiones PERULLES (31) y CARRETERO (32), al ocuparse de la Recaudación y de la extinción de la relación tributaria, respectivamente. Y es que el pago indebido, donde tiene su más importante campo de actuación es en el ámbito tributario; ya que, con ocasión del pago de obligaciones tributarias, se producen los ingresos indebidos que originan, en concurrencia con la norma, la obligación de devolución. Participa también de esta posición JANER Y DURAN, quien también emplea esta locución con el significado antedicho, referida al Derecho fiscal o tributario (33).

TERCERA.- La que atribuye al pago indebido un sentido amplio, que comprende, tanto los pagos que rea-

---

(30) Vid. SALVADOR BULLON, H. y P.: o.c., nota - - nº 6, 697-708 passim.

(31) Cfr. PERULLES BASSAS, J.J.: Manual de Derecho fiscal. Parte General (Barcelona, Librería Bosch, - 1961) 435.

(32) Cfr. CARRETERO PEREZ, A.: Derecho financiero (Madrid, Ed. Santillana, 1968) 479.

(33) Vid. JANER Y DURAN, E.: El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1955) 140-142 s. passim.

liza la Administración Pública, como los que recibe. Esta posición está sostenida por GARRIDO FALLA, quien, - partiendo de los preceptos del Código civil, concibe - "El pago de lo indebido" como una obligación administrativa de origen cuasi-contractual, "distinguiendo según se trate de pagos indebidos realizados por entidades públicas a particulares o viceversa, por particulares a - entidades públicas" (34).

CUARTA.- La que atribuye al pago indebido un sentido más estricto, significando aquel realizado por la Administración en favor de los administrados. Pero - dejemos a ROSSY que nos lo explique con sus propias palabras: "En el Derecho financiero se deslinda claramente el pago indebido y el ingreso indebido, desdoblándolo en su regulación y efectos. El pago indebido tiene - lugar cuando la Administración entrega dinero a quien - no tenga un crédito reconocido y liquidado a su favor.- Ingreso indebido es toda entrega de dinero hecha a la - Hacienda sin legítimo derecho a percibirla" (35). Y en esta misma línea FORCAT RIBERA distingue y contrapone - la "Devolución de ingresos indebidos" con el "Reintegro de pagos indebidos", entendiendo por pago indebido, el realizado por la Administración en favor de los administrados (36).

---

(34) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: o.c., nota nº 4, 14.

(35) Cfr. ROSSY, H.: o.c., nota nº 16, 534.

(36) Cfr. FORCAT RIBERA, A.: Curso de Administración económica (6ª ed., Madrid, Instituto Editorial Reus, 1948) 505-511

## B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

De todo cuanto antecede, podemos establecer - las siguientes consideraciones críticas:

PRIMERA. - Nos parece acertado marcar la diferencia existente entre los dos sectores, a saber: el de los pagos indebidos realizados por la Administración a los particulares; y el de los pagos indebidos realizados por éstos en favor de la Administración. Y reservar para los primeros, la expresión de pagos indebidos, y para los segundos la de ingresos indebidos, siguiendo la posición sustentada por ROSSY. Y es que, creemos que, la palabra "pago" está pensada para el sujeto que, según el Derecho privado, recibe una suma de dinero indebidamente de la Administración y debe de restituirla. Entonces, al ser ocupada esa posición subjetiva por un ente público, se ha sustituido por la palabra "ingreso", que es un término más conforme con la acción de la Administración financiera, sometida a la normativa de la Contabilidad pública. Nosotros nos adherimos a esta significación porque, aparte su innegable claridad, es la circulante en la legislación y en sus comentaristas.

SEGUNDA. - Lo que antecede se entiende mejor, si consideramos los conceptos de ingresos y pagos en el seno del Derecho español de la Contabilidad pública. Y es que, - estimamos que, en este punto se utilizan dichas nociones, tal como vienen formuladas en la normativa de la contabilidad de tesorería. Son ingresos, fundamentalmente, las entradas materiales de dinero en el Tesoro. Y son pagos, fundamentalmente también, las salidas mate--

riales de dinero del Tesoro. Y decimos fundamentalmente porque, por un lado, se consideran también ingresos las llamadas entradas virtuales de dinero, que se producen por la compensación entre ingresos y pagos; y por otro lado son ingresos también las entradas materiales, no de dinero, sino de efectos o valores, v.gr., Recibos de tributos, Pagarés de compradores de bienes nacionales, valores de la Deuda Pública, del Tesoro y de la Caja General de Depósitos. Y lo mismo ocurre respecto a los pagos; considerándose como tales, no solamente las salidas virtuales de dinero, sino también las salidas de materiales de efectos o valores, v.gr., las entregas de recibos de tributos a los Recaudadores.

TERCERA.- Así las cosas, cuando nos tropecemos con la expresión "pago indebido", y no se refiera al sector indicado de los pagos realizados indebidamente por la Administración a los particulares; tendremos que entender lo como sinónimo de "ingreso indebido", pudiéndose precisar incluso, si el ingreso indebido es tributario o no tributario.

CUARTA.- La posición de GARRIDO FALLA, posee el acierto de establecer la diferencia entre los dos sectores ante dichos. Pero, por la fuerza del molde y rótulo del Código civil, que aplica a esta cuestión; utiliza la misma expresión de "pago indebido" para ambos, la cual choca con los términos usuales que muestra la legislación y sus exégetas. Que son precisamente, los de "ingreso indebido" y "pago indebido".

## C) CONCEPTO.

De todo cuanto se ha expuesto, podemos con-  
cluir que la noción de pago indebido en Derecho español,  
a diferencia del significado que le atribuye el Derecho  
extranjero, que se expone en el anterior Capítulo; se -  
refiere al realizado por la Administración financiera a  
los particulares, con inexistencia, total o parcial, de  
los elementos constitutivos de la obligación administra  
tiva estatal, a cargo de dicha Administración y a favor  
del administrado, en cumplimiento de esta apariencia -  
obligacional.

## IV. ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

Partiendo de la afirmación inicial, de que el  
ingreso indebido constituye el hecho generador de la -  
obligación de devolución de impuestos ilegales en el De  
recho español; seguida de la afirmación, consistente en  
que el verdadero significado de ingreso indebido es el  
de impuesto ilegal pagado; nos encontramos con que el -  
expresado hecho generador se halla compuesto o integra  
do de varios elementos. Es decir, la existencia del im  
puesto ilegal pagado, estimamos que comporta la produc  
ción o realización de los elementos integrantes siguien  
tes:

- Obligación tributaria preexistente.
- Acto de liquidación de la obligación tribu  
taria.
- Pago de la obligación tributaria.
- Revisión estimatoria de la obligación tribu

taria.

Los examinamos a continuación, en apartados - independientes.

#### A) OBLIGACION TRIBUTARIA PREEXISTENTE.

La obligación de devolución de ingresos indebidos precisa, como requisito existencial inexcusable, de una previa obligación tributaria, nacida por la producción de un hecho indicador de capacidad económica, a cargo del sujeto pasivo y a favor del ente público, con una determinada cuantía. Y todo ello existente, en un tiempo y lugar determinados. De no darse previamente la existencia de la obligación tributaria, no podrá aparecer la obligación de devolución de ingresos indebidos.

Ahora bien, por razón del sujeto activo, las obligaciones tributarias pueden ser estatales, locales e institucionales; y por razón del elemento objetivo, pueden ser según el artículo 26 de la Ley General Tributaria: obligaciones a título de tasa, contribución especial, impuesto o exacción parafiscal. Pero nosotros, de acuerdo con la delimitación metodológica trazada al comienzo de este trabajo, solamente nos habremos de ocupar de la obligación tributaria preexistente de carácter impositivo y estatal, porque hemos concretado nuestro estudio a la devolución de impuestos estatales. Por ello, en esta parte solamente nos dedicamos a la devolución de impuestos estatales indebidos.

B) EL ACTO DE LIQUIDACION DE LA OBLIGACION -  
TRIBUTARIA.

Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, que se inspira en la doctrina administrativa, conviene situar el acto de liquidación de la obligación tributaria "dentro" del procedimiento de liquidación. "La diferencia entre el - procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación - —escribe el expresado autor— surge, pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte: la - liquidación entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo —el procedimiento administrativo de liquidación tributario, compuesto por una serie de actos y operaciones—, y, entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda-acto administrativo de liquidación del tributo" (37). Define igualmente, el Profesor de Madrid, la liquidación, como procedimiento "a través del cual la Administración financiera da efectividad al mandato de la norma en cuanto se refiere a la fijación, en concreto, del importe de la deuda en los - tributos variables" (38). Por ello, a la vista de todo lo anteriormente expuesto, creemos que podemos definir el acto de liquidación de la obligación tributaria; como aquel acto administrativo tributario que es definitivo, resolutorio y final del procedimiento liquidatorio, procedente de la Administración tributaria, que -

---

(37) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 2,-  
893 s.

(38) Ibídem, 867.



da efectividad al mandato de la norma en cuanto se refiere a la fijación, en concreto, del importe de la deuda en los tributos variables.

Conviene destacar, que el acto de liquidación de la obligación tributaria es presuntivamente legal, - con presunción "iuris tantum", según dispone el artículo 8º de la Ley General Tributaria, que dice: "Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes". Y en parecido sentido se expresa el artículo 42 - del Reglamento General de Recaudación, si bien ampliando la expresada presunción a los actos del procedimiento recaudatorio.

Todo ello quiere decir, que la obligación tributaria preexistente liquidada, es legal presuntivamente. Realmente no podría ser de otra forma, proviniendo el acto de la Administración pública y dirigiéndose, - por su propia razón de ser, o imperativo del ordenamiento jurídico, a la realización de uno de los intereses - públicos más importantes y transcendentales: la obtención de medios de financiación para la realización de - los gastos públicos.

Examinaremos a continuación las especies más importantes de los actos de liquidación, a la vista del Derecho positivo. Los traemos aquí, porque sus distintas clases implicarán las correspondientes variantes regulatorias en la obligación de devolución de ingresos -

indebidos.

Siguiendo nuevamente en este punto al Profesor SAINZ DE BUJANDA, formulamos la distinción entre:

- Los actos de liquidación, en el procedimiento liquidatorio normal, y,
- Los actos de liquidación, en los procedimientos especiales.

Los primeros, son aquellos que constituyen el acto final de un procedimiento jalonado, fundamentalmente, por la fase de la declaración y de la posterior comprobación de la misma. Podemos considerar en un segundo grupo, como ligeras variantes del procedimiento normal, pero encasillables dentro de él:

- Los actos de liquidación, por Actas de Inspección (39).
- Los actos de liquidación, por Altas en los tributos que se recaudan por recibo.

Y un tercer grupo de actos de liquidación podemos establecer, que está constituido por:

- Los actos de liquidación, en el supuesto de las llamadas autoliquidaciones (40).
- Los actos de liquidación, en el supuesto de la utilización de efectos timbrados (41).

---

(39) Ibídem, 901.

(40) Ibídem, 859.

(41) Ibídem, 870.

Estos actos de liquidación los podemos integrar en unos procedimientos, que podemos llamar autónomos, en el sentido de que son independientes del normal y de los especiales.

### C) EL PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

También constituye el pago, un requisito de existencia de la devolución de ingresos indebidos, porque sin él no tiene sentido ésta. En la normativa de Contabilidad pública se suele denominar ingreso. Creemos que la explicación radica en que, en las normas tributarias se destaca la posición deudora de la obligación tributaria sobre la acreedora, y se denomina desde la perspectiva del comportamiento del sujeto pasivo: la actividad de entregar una suma dineraria, o sea, pagar. Sin embargo, en las normas presupuestarias se pone el acento sobre la posición acreedora de la obligación tributaria, y se contempla el pago desde la perspectiva del derecho de crédito tributario del sujeto activo, que se traduce en el hecho de un ingreso en las cajas del Tesoro.

El pago de la obligación tributaria supone un ingreso, pero un ingreso presuntivamente debido, dada la presunción de legalidad de que goza el acto de liquidación de la obligación tributaria. Este ingreso que es debido, inicial y presuntivamente, puede llegar a convertirse, si prospera la revisión, en indebido. Entonces nos encontramos ante una obligación tributaria que goza de presunción de legitimidad, pero que, si infrin-

ge el ordenamiento tributario, se halla amenazada de -  
anulación. Por lo que, podemos decir que, se trata de -  
una obligación aparente. Cuya apariencia no resulta al-  
terada porque dicha obligación se haya extinguido me---  
diante su pago.

Y sometida esta obligación, en su caso, a re-  
visión, puede quedar destruída, total o parcialmente, -  
la apariencia obligacional. Y con ella se produce, no -  
solamente la declaración de que el ingreso presuntiva--  
mente debido, se ha convertido en indebido; sino tam---  
bién, el nacimiento de la obligación, a cargo del ente  
público, de devolver lo indebidamente ingresado.

Analizaremos ahora las clases más salientes -  
de pagos tributarios, teniendo a la vista el Derecho po  
sitivo. Los traemos aquí, al igual que hacíamos con las  
clases de actos de liquidación, porque sus distintas es  
pecies supondrán distintas variantes regulatorias en la  
dinámica de la obligación de devolución.

Siguiendo los preceptos del Reglamento Gene--  
ral de Recaudación, (42) podemos establecer la siguien-  
te clasificación de las clases de pagos en la obliga---  
ción tributaria:

El pago de las deudas tributarias habrá de -  
realizarse en efectivo o mediante el empleo de efectos  
timbrados (43). En todo caso, a falta de disposición ex

---

(42) Vid. Capítulo II, "Medios de pago", del Título  
I.

(43) Cfr. Artículo 23, 1, del Reglamento General -  
de Recaudación.

presa, el pago habrá de realizarse precisamente en efectivo (44).

- Medios de pago en efectivo: dinero de curso legal; cheque o talón de cuenta corriente bancaria o de Caja de Ahorros; transferencia bancaria o de Caja de Ahorros; giro postal tributario.

- Pago mediante efectos timbrados: el papel timbrado; el papel timbrado de pagos al Estado; los documentos timbrados especiales; los timbres móviles; el papel de pagos especial para tasas; las tarjetas para utilizar en máquinas timbradoras.

#### D) LA REVISION ESTIMATORIA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La revisión estimatoria de la obligación tributaria, es otro elemento del hecho generador de la obligación de devolución de ingresos indebidos, y por tanto, requisito necesario para la existencia de esta obligación. Cuando hablamos de revisión estimatoria, nos referimos a aquella producida por una resolución anulatoria y firme, favorable al deudor tributario, que es la que provoca la existencia del ingreso indebido.

##### a) Concepto y clases.

Se hace necesario concretar lo más posible lo que se debe de entender por revisión. "En términos am--

---

(44) Cfr. Artículo 23, 3, del Reglamento General de Recaudación.

plios, llámase revisión —escribe SAINZ DE BUJANDA— a la actividad que conduce a la anulación de los actos administrativos por razones de legalidad. Cabe, sin embargo, en un plano teórico, que la revisión se produzca de oficio o como resultado del ejercicio de un recurso, — sea ante la Administración, sea ante la autoridad judicial. De ahí que, en una acepción estricta, la revisión contemple tan sólo la primera hipótesis, reservándose — para la segunda el nombre de impugnación. Lo cierto, — sin embargo, es que esta última conduce, por la vía del recurso, a la revisión del acto impugnado y que, consiguientemente, bien puede hablarse de "revisión de oficio" o "revisión por medio de recursos" (45).

Por su parte, el Profesor GARCIA DE ENTERRIA reconoce, como medios de fiscalización de los actos administrativos: a) La revisión de oficio o revocación. — b) La revisión en vía de recurso (46). Y entiende que — "los recursos son actos del administrado en los que se pide la reforma o revocación de un acto administrativo o de una disposición de carácter general en base a un — título jurídico específico" (47). De todo lo cual parece deducirse, que la revisión es una actividad que conduce a la anulación de los actos administrativos, por —

---

(45) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 2, — 1059.

(46) Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E.: Apuntes de Derecho administrativo, 1º, II (Madrid, Facultad de Derecho, 1970-71) 194.

(47) Ibídem, 281.

motivo de legalidad, bien de oficio o por medio de recurso.

No obstante, algunos autores formulan una idea omnicomprensiva de la revisión, al considerar como tal, además de lo anterior, la anulación por motivo de oportunidad, y la rectificación de errores materiales - (48).

Pero teniendo en cuenta, por un lado, que la noción de revisión en este trabajo ha de ser referida a los actos tributarios, que son una especie de los actos administrativos, que tienen un régimen peculiar y propio; y por otro, teniendo a la vista los textos legales tributarios, podemos decir, que la revisión es aquella actividad consistente en el ejercicio, por un órgano - del Estado, de la potestad anulatoria, sobre actos administrativos tributarios, por motivo de legalidad. Cuando hablamos de "órgano del Estado", nos estamos refiriendo, tanto a la Administración pública, como al poder judicial.

Tal como acabamos de ver en esta doctrina significada, la revisión es de dos clases: revisión de oficio y revisión por recurso. La revisión por recurso puede producirse en vía administrativa, si la potestad anulatoria se ejercita por la Administración; y en vía judicial, si dicha potestad se ejercita por el poder judi

---

(48) Vid. TRUJILLO PEÑA, J.; QUINTANA REDONDO, C. y BOLEA FORADADA, J.A.: Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo, I, (Madrid, Santillana, 1965) 901.

cial, es decir, por las Salas de lo contencioso-administrativo de las Audiencias Territoriales y del Tribunal Supremo. La revisión de oficio solamente se realiza, sin embargo, en la vía administrativa.

b) Revisión de oficio.

La revisión de oficio es aquella actividad consistente en el ejercicio, por la Administración tributaria, de la potestad anulatoria, sobre sus propios actos tributarios, por motivo de legalidad. Este supuesto se caracteriza, porque en él no se produce el empleo de recurso y acaece la anulación. Y también porque se realiza solamente en la vía administrativa. Se trata de una facultad de autotutela de la legalidad, y se funda en que la Administración debe reconducir en todo momento su actividad al campo del Derecho.

La Ley General Tributaria regula, en actitud mimética respecto de la Ley de Procedimiento Administrativo, dos supuestos de revisión de oficio, bajo un rótulo amplio denominado Procedimientos especiales de revisión (49). Uno, sobre declaración de nulidad de pleno derecho, regulado en el artículo 153 (50) y otro, so

---

(49) Cfr. Sección 1ª del Capítulo VIII, del Título III de la Ley General Tributaria.

(50) Cfr. Artículo 153, 1.- Corresponderá al Ministro de Hacienda la declaración de nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado, de los actos siguientes:  
""""a) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente.



bre declaración de anulabilidad, previsto en el artículo 154 (51).

Como ya dijimos anteriormente, dejamos fuera del ámbito de la revisión la materia de "rectificación de errores de hecho", ya que entendemos que aquella consiste sustancialmente en una anulación; mientras que la rectificación no anula sino que rectifica, porque el acto subsiste pero con el error rectificado. Y además la rectificación se produce, no por motivo de legalidad,-

---

""""b) Los que son constitutivos de delito; y  
""""c) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.  
""""2. El procedimiento de nulidad a que se refiere el apartado anterior podrá iniciarse:  
""""a) Por acuerdo del Organó que dictó el acto o de su superior jerárquico; y  
""""b) A instancia del interesado.  
""""3. En el procedimiento serán oídos aquellos a cuyo favor reconoció derechos el acto.""""

(51) Cfr. Artículo 154.- Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda, y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:  
""""a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley; y  
""""b) Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.""""

sino por error de hecho.

c) Revisión por recurso.

La revisión por recurso es aquella actividad consistente en el ejercicio, por un órgano del Estado —Administración tributaria y Salas de lo contencioso-administrativo—, de la potestad anulatoria sobre actos administrativos tributarios, por motivo de legalidad, y como consecuencia de un recurso. Entendemos por recurso aquella "pretensión deducida por quien esté legitimado para ello, ante un Organismo competente, y destinada a obtener la revisión, por motivo de legalidad, de un acto administrativo determinado" (52). Con el recurso se pretende dar satisfacción a un interés individual, y en esto se diferencia de la revisión de oficio, la cual —protege y satisface el interés público.

La revisión por recurso en vía administrativa, se produce a través de dos medios de impugnación: el recurso de reposición y el recurso económico-administrativo. El primero, pertenece a la especie de los llamados recursos gubernativos o administrativos en sentido estricto que "son los que se presentan y sustancian ante los órganos activos de la Administración. La autoridad que resuelve el recurso es al mismo tiempo la competente para resolver, por vía de gestión, las propias cuestiones a que el recurso se refiere. Su potestad juris--

---

(52) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: Tratado de Derecho administrativo, III. La justicia administrativa, 1ª Parte (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963) 20.

diccional es una más dentro del haz de potestades de que está dotada para el ejercicio de su competencia" (53).

Y el segundo recurso, o sea el económico-administrativo, corresponde a la categoría de los denominados recursos jurisdiccionales, es decir, "aquellos que son sustanciados, y casi siempre resueltos, por órganos encuadrados en la organización administrativa, pero especialmente estructurados para el ejercicio de una función jurisdiccional, con independencia de toda otra. Es el caso, entre nosotros, de los Tribunales económico-administrativos" (54). Cabe dividir el recurso —o reclamación— económico-administrativo, en dos, según el recurrente sea el particular o la Administración (55). En este último caso, no es precisa la declaración previa de lesividad. Afirma GARRIDO FALLA que se trata de una figura anómala, porque la Administración ya está facultada para ejercitar la potestad anulatoria de oficio (56).

La revisión por recurso en vía judicial, se produce a través del recurso contencioso-administrativo, el cual origina un verdadero proceso, una de cuyas par-

---

(53) Ibídem, 21.

(54) Ibídem, 22.

(55) Los supuestos de la Administración tributaria recurrente están en los apartados c) y d) del artículo 166 de la Ley General Tributaria.

(56) Cfr. GARRIDO FALLA, F.: o.c., nota nº 52, 14 s.

tes es la Administración pública, ante Tribunales independientes encuadrados formalmente en la organización - del poder judicial. También cabe dividir el recurso contencioso-administrativo en dos, según el recurrente sea el particular o la Administración. En este último caso se hace precisa la declaración de lesividad (57).

#### V. LOS EFECTOS JURIDICOS DEL HECHO GENERADOR.

Decíamos anteriormente que, partiendo de la afirmación inicial de que el ingreso indebido es constitutivo del hecho generador de la obligación de devolución que nos ocupa; llegábamos a la conclusión de que, - mediante un análisis del verdadero significado del ingreso indebido, el hecho generador estaba representado por el impuesto ilegal pagado; o lo que es lo mismo, - por la realidad de un pago de un impuesto ilegal.

Ahora corresponde analizar y exponer, los efectos jurídicos de dicho hecho generador, para lo - cual nos parece conveniente dividir aquellos en dos fases o tiempos: la del pago de la obligación tributaria, y la de su declaración de ilegalidad. Porque resulta - evidente que, en primer lugar, nos encontramos con un pago; y después, con una ausencia de legalidad en la - obligación tributaria.

##### A) EN LA FASE DE PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Nos parece necesario señalar que en esta fase

---

(57) Vid. Artículo 159 de la Ley General Tributaria.

nos hallamos, ante todo frente a una obligación tributaria aparente; cuya falta de realidad está motivada, por la concurrencia de un error que habrá de producir posteriormente la declaración de ilegalidad. Y la apariencia de la obligación tributaria se funda, en la presunción de legalidad de que gozan los actos de liquidación tributaria, mientras no sea destruída mediante revisión, - entendida ésta en el sentido amplio expuesto en el epígrafe anterior. Entonces, estimamos que el pago del impuesto ilegal, produce en esta fase, los siguientes efectos jurídicos:

1º La extinción de la obligación tributaria - aparente.

2º La calificación como debido o legal, de dicho pago, porque si los actos liquidatorios se benefician de la presunción de legalidad, los pagos a ellos - correspondientes, resultan afectados por dicha presunción. Son pagos, inicial y aparentemente, debidos.

B) EN LA FASE DE DECLARACION DE ILEGALIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En este momento, es decir, el correspondiente a la declaración de ilegalidad de la aparente obligación tributaria, consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos: el efecto anulatorio y el efecto declarativo (58).

---

(58) GONZALEZ PEREZ, al estudiar los efectos de la decisión del recurso administrativo, divide la ex-

El efecto anulatorio, como su nombre indica, produce la anulación de la obligación tributaria; es decir, la priva de sus efectos (59). La anulación puede ser por motivo de nulidad o por motivo de anulación. Y esta última, a su vez, cabe que sea total o parcial. Esto lleva consigo dos consecuencias:

1ª El cese de la apariencia de la obligación tributaria, total o parcialmente. Porque la apariencia puede provenir, de la ilegalidad de una parte del elemento cuantitativo del hecho imponible. Si proviniera de la ilegalidad del elemento objetivo o subjetivo, estaríamos ante una inexistencia o cese total de la apariencia obligacional.

---

posición en dos apartados: los efectos "jurídicos-materiales" y los efectos "jurídico-procesales". - Vid. GONZALEZ PEREZ, J.: Los recursos administrativos (2ª ed., Madrid, "BOE", 1969) 143-156 passim.

Los primeros, implican una alteración en el mundo del Derecho, que afecta a la existencia de derechos y obligaciones regulados por normas de relación. Y los segundos, es decir, los efectos jurídicos-procesales suponen una modificación de las relaciones jurídicas, que afecta al cumplimiento, a través de un procedimiento administrativo, de dichos derechos y obligaciones los cuales están sometidos a normas de acción.

- (59) El efecto jurídico consiste, en la adquisición, modificación o extinción de derechos subjetivos, y en la producción de cualquier modificación en cualquier relación regulada por el Derecho. - Vid. ALBALADEJO GARCIA, M.: Instituciones de Derecho civil, Parte General y Derecho de obligaciones (Barcelona, Bosch, 1961) 315 s.

2ª La transformación o conversión de los pagos inicial y aparentemente debidos, en realmente indebidos o ilegales.

El efecto anulatorio o de eliminación de consecuencias jurídicas en la obligación tributaria revisada estimatoriamente, no agota los efectos jurídico-materiales de la resolución o decisión declaratoria de ilegalidad. Porque en el supuesto de la obligación de devolución del ingreso indebido, no basta la producción del efecto anulatorio, sino que se hace precisa la concurrencia, además, de otro efecto: el efecto declarativo, consistente en la declaración de voluntad del órgano revisor, reconociendo la existencia del derecho subjetivo a exigir la devolución de lo indebidamente pagado (60). GONZALEZ PEREZ escribe que "... si en muchos casos la decisión del recurso se limita a la privación de efectos del acto, lo normal es que, además de la anulación, contenga una serie de declaraciones, que variarán según el motivo en que se funda la anulación..." (61). Y expone tres motivos: la existencia de vicio de forma; la producción de daños; y por último el reconocimiento de un derecho subjetivo. Para el tema que nos ocupa, sola-

---

(60) El artículo 46 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 1959, que se refiere a la "Competencia de los órganos de revisión", en su nº 2, reconoce la existencia de los dos efectos expresados, al decir que el órgano económico-administrativo anulará el acto tributario "y formulará todas las declaraciones de derechos y obligaciones que proceda...".

(61) Cfr. GONZALEZ PEREZ, J.: o.c., nota nº 58, - 148.

mente tiene relevancia el último, pues es donde tiene alojamiento el derecho subjetivo a exigir el cumplimiento de la obligación de devolución del ingreso indebido. Por tanto, el efecto declarativo de un pago tributario estimado ilegal, consiste en el nacimiento de la obligación de devolución del impuesto indebidamente satisfecho. FENECH se refiere a este efecto jurídico, distinguiendo la anulación total de la parcial, respecto del acto de liquidación tributaria.

Si se trata de anulación parcial, del que llama FENECH, "acto impositivo", la ejecución exige una nueva liquidación, que, si es en beneficio del particular recurrente, exige también "un reembolso por parte de la Hacienda en favor del particular, de la mayor suma satisfecha, o sea que nace a favor del particular una obligación por parte de la Administración Fiscal, y no merced a la nueva liquidación, sino al fallo recaído. El proceso de reembolso deberá llevarse a cabo en la forma prevista y siguiendo el procedimiento..." (62) del artículo 118 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 1924, con la redacción de 1934. Si se trata de anulación total del acto impositivo, "es lógico que no pueda practicarse por la Administración una nueva liquidación, y por ello nace también a favor del particular la obligación de la Hacienda de reembolsarle de la suma indebidamente pagada" (63).

(62) Cfr. FENECH, M.: Principios de Derecho procesal tributario, III (Barcelona, Bosch, 1951) 147.

(63) Ibidem, 147.



## TITULO II

### LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES QUE DEVIENEN INJUSTOS

## CAPITULO XI

LA INVALIDEZ DEL NEGOCIO JURIDICO: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LA DEFINICION NORMATIVA DE LOS HECHOS IMPONIBLES EN LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.
- III. EL PRINCIPIO DE CALIFICACION JURIDICA.
  - A) Formulación.
  - B) Contenido.
    - a) El principio de indisponibilidad de los tipos jurídicos.
    - b) La Administración no juzga la validez del negocio jurídico.
    - c) La Administración liquida el negocio jurídico aparentemente inválido.

IV. EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE LEGALIDAD DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.

- A) Formulaci3n.
- B) La liquidaci3n del negocio jur3dico aparentemente inv3lido: goza de presunci3n de legalidad.
- C) La declaraci3n de invalidez del negocio jur3dico: no destruye la presunci3n de legalidad.
  - a) Consecuencia: pagar el impuesto legalmente liquidado.
  - b) Consecuencia: no devolver el impuesto legalmente pagado.

V. EL PRINCIPIO DE NO DEVOLUCION DEL IMPUESTO LEGALMENTE PAGADO.

VI. LAS EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE NO DEVOLUCION.

- A) Invalidez cierta e invalidez simulada.
- B) Derecho italiano.
- C) Derecho franc3s.
- D) Derecho alem3n.
- E) Derecho espa3ol.

VII. EL HECHO GENERADOR EN EL DERECHO EXTRANJERO.

- A) Devoluci3n de impuestos legales por invalidez sobrevinida del negocio jur3dico.
- B) Diferencia con la devoluci3n de impuestos ilegales o indebidos.
- C) Los elementos del hecho generador.
- D) El fundamento del hecho generador.
- E) Los efectos del hecho generador.

VIII. EL HECHO GENERADOR EN EL DERECHO ESPA3OL.

- A) Devoluci3n de impuestos sobre las transmisiones patrimoniales por invalidez sobrevinida del negocio jur3dico.
- B) Los elementos del hecho generador.
- C) Los efectos del hecho generador.

= = = = =  
= = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Con este apartado introductivo perseguimos - dos finalidades: una, la de delimitar el contenido del Capítulo. Y otra: la de ordenar su exposición, mediante el establecimiento de su plan expositivo.

Por lo que se refiere al objetivo delimitador, debemos de considerar que el presente Capítulo se halla situado sistemáticamente, dentro del Título que denominamos: "Devolución de impuestos legales que devienen in justos". Y un tipo devolutivo perteneciente a este grupo, nos parece que está constituido por la "Devolución de impuestos sobre transmisiones patrimoniales cuando - sobreviene la invalidez del negocio jurídico".

Y por lo que hace relación al plan expositivo, hemos estimado que, antes de entrar en el análisis de - la expresada especie de devolución de impuestos, consideramos indispensable establecer unas bases o princi--- pios que juzgamos necesarios para la comprensión, funda- mento y configuración de este tipo devolutivo. Sin - - - ellos creemos que no es posible estudiarlo con rigor y menos, obtener un fruto investigador. Por ello nos ocupamos en primer lugar de las siguientes formulaciones - básicas:

- La definición que hace el legislador de los hechos imponibles, en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales.

- El principio de calificación jurídica de - los negocios jurídicos, que son constitutivos de estos

hechos imponibles.

- El principio de presunción de legalidad de las liquidaciones tributarias, en relación con la invalidez del negocio jurídico.

- El principio de no devolución del impuesto legalmente pagado, como consecuencia de la presunción de legalidad de la obligación tributaria.

Con los precedentes dispositivos instrumentales, entramos ya, en segundo lugar, en la materia de la "Devolución de impuestos sobre transmisiones patrimoniales cuando sobreviene la invalidez del negocio jurídico", estudiando y exponiendo:

- Las excepciones al principio de no devolución, es decir, los casos de estos supuestos devolutivos, tal como los presentan: el Derecho italiano, el Derecho francés, el Derecho alemán y el Derecho español.

- El hecho generador de la obligación de devolución que tratamos, según las fuentes que se utilizan del Derecho extranjero; analizando sus elementos, su fundamento y sus efectos jurídicos.

- El hecho generador de la obligación de devolución referida, según las fuentes empleadas, pertenecientes al Derecho español; analizando sus elementos y sus efectos jurídicos.

Nos centramos en el hecho generador de esta obligación de devolución de impuestos, porque constituye una noción nuclear que suministra el conocimiento -

sustancial de dicha relación obligatoria; y porque, alrededor del cual, gira toda la problemática del tipo de volutivo considerado.

## II. LA DEFINICION NORMATIVA DE LOS HECHOS IMPONIBLES EN LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

El legislador, para someter a imposición las circulaciones o transferencias de bienes, suele definir los hechos imponibles de dos formas:

PRIMERA.-- Acudiendo a la tipología de los negocios jurídicos, creada por el Derecho privado (1). - Con lo cual, no solo aprovecha algo que ya está delimitado y configurado, y que tiene un común consenso; sino que se evita una nueva delineación de los hechos imponibles, que creemos no alcanzaría una mayor precisión y seguridad que la proporcionada por el Derecho privado.

SEGUNDA.-- Absteniéndose de acudir a los tipos jurídicos elaborados por el Derecho privado, delimita los hechos imponibles de acuerdo con las características extrajurídicas del objeto o materia de la imposición, como pueden ser los conceptos económicos, preponderantemente.

---

(1) Vid. El excelente trabajo de ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: El Derecho privado en el ordenamiento tributario español, Estudio incorporado a "Ensayos sobre jurisprudencia tributaria", de LLAMAS LABELLA, M.A. (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973) XI-XLVIII.

A esta doble posibilidad de comportamiento - por parte del legislador, creemos que se refiere al artículo 25 de la Ley General Tributaria —siguiendo la - correcta interpretación dada por los Profesores PEREZ - DE AYALA y GONZALEZ GARCIA (2)— cuyo artículo considera dos opciones que tiene el legislador para definir - los hechos imponible: una, la de que "consista en un - acto o negocio jurídico" (3); y otra, la de que "se delimite atendiendo a conceptos económicos" (4).

Pues bien, la primera forma definitoria de - los hechos imponible, es decir, la que asume las creaciones del Derecho privado. O en otras palabras, la configuración que el legislador realiza del hecho imponible, haciéndolo consistir en un "negocio jurídico"; - constituye la práctica empleada para la definición de los hechos imponible, correspondientes a los impuestos sobre las transmisiones patrimoniales; sobre las sucesiones y las donaciones; de registro, timbre y actos jurídicos documentados. En lo sucesivo: "Impuestos sobre transmisiones patrimoniales". Los cuales configuran el ámbito del tipo de devolución de impuestos, que estudiamos en este Capítulo.

---

(2) Cfr. PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: Curso de Derecho tributario (1) (Madrid, EDERSA, 1975) 112-116.

(3) Vid. Artículo 25, 2, de la Ley General Tributaria.

(4) Vid. Artículo 25, 3, de la Ley General Tributaria.

Con posterioridad a este planteamiento, el artículo 25 de la Ley General Tributaria se refiere a la calificación jurídica de los hechos imponible que nos interesan. Por ello, nos ocupamos en el siguiente epígrafe del principio de calificación jurídica.

### III. EL PRINCIPIO DE CALIFICACION JURIDICA.

#### A) FORMULACION.

La doctrina patria considera que este principio está formulado, tanto por la Ley General Tributaria, como por la normativa singular, legislativa y reglamentaria, de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales.

La Ley General Tributaria en el artículo 25, que está situado dentro de la "aplicación de las normas tributarias", establece:

""""Artículo 25, 2.- Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.""""

La norma legislativa contenida en el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 1967, en el artículo 7º, que está situado bajo el epígrafe de "Principios generales", dispone:



""""Artículo 7º, 1.- Los impuestos que regu-  
"la esta Ley se exigirán con arreglo a la ver-  
"dadera naturaleza jurídica del acto o contra-  
"to liquidable, cualquiera que sea la denomi-  
"nación que las partes le hayan dado, prescin-  
"diendo de los defectos, tanto de forma, como  
"intrínsecos, que puedan afectar a su validez  
"y eficacia."""""

Y por último, la normativa reglamentaria con-  
tenida en el Reglamento para la aplicación de la Ley de  
los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones  
de Bienes, de 1958 —que continúa en vigor hasta tanto  
no sea publicado el nuevo anunciado, pero únicamente  
respecto de aquellas materias objeto del Texto Refundi-  
do, en cuanto no se opongan a los preceptos del mismo—  
en el artículo 41, colocado dentro de las "Reglas gene-  
rales de liquidación y exacción del impuesto", estable-  
ce:

""""Artículo 41.- El impuesto se exigirá con  
"arreglo a la verdadera naturaleza jurídica -  
"del acto o contrato liquidable, cualquiera -  
"que sea la denominación que las partes le ha-  
"yan dado, y prescindiendo de los defectos, -  
"tanto de forma como intrínsecos, que puedan  
"afectar a su validez y eficacia, sin perjui-  
"cio del derecho a la devolución en los casos  
"que proceda, con arreglo a las disposiciones  
"de este Reglamento."""""

#### B) CONTENIDO.

De la exposición que antecede sobre la formu-  
lación legal del principio de calificación jurídica,  
puede apreciarse, que se trata de una serie de precep-  
tos de distinta jerarquía y ámbito, casi idénticos; los

cuales contienen un mandato del legislador dirigido a - la Administración tributaria, para el trance de la aplicación por esta de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales. Cuyo mandato consideramos que se ocupa de cómo la Administración debe de calificar los hechos imponibles de dichos impuestos, que consisten en negocios jurídicos.

Una de las operaciones de la aplicación del impuesto consiste, en comprobar la existencia del hecho imponible, a la vista del encuentro de la realidad con la hipótesis normativa. Cuya operación nos parece que supone la calificación jurídica. "Tal calificación —escribe RODRIGUEZ-VILLAMIL— solo podrá llevarse a efecto, aplicando las disposiciones del derecho sustantivo a la relación o nexo jurídico del contrato celebrado" (5).

Este mandato del legislador, por el que encomienda a la Administración tributaria dicha calificación jurídica, entendemos que agrupa tres principios o aspectos básicos:

- El principio de indisponibilidad de los tipos jurídicos.

- Que la Administración no es Juez de la validez del negocio jurídico.

- Que la Administración es liquidadora del negocio jurídico aparentemente inválido.

---

(5) Cfr. RODRIGUEZ-VILLAMIL, J.M.: Legislación del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes (2ª ed., Madrid, Graf. Tejarío, - 1948) 285.

- a) El principio de indisponibilidad de los tipos jurídicos.

La calificación jurídica de los hechos imponibles consistentes en negocios jurídicos, consideramos que se debe de hacer por la Administración tributaria, de acuerdo con la formulación legal expuesta, ateniéndose a los tipos jurídicos del Derecho privado, a los cuales se remite la normativa tributaria. Porque, partiendo de la realidad de que el contribuyente procura resistirse al impuesto, la Administración calificará los negocios jurídicos "conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados" (6). Es decir, el órgano liquidador habrá de tener en cuenta que: "Los contratos son lo que son y no lo que las partes quieren que sean" (7).

De aquí que, se haya formulado por el Profesor CALVO ORTEGA un principio tributario legal de nuestro ordenamiento, que es expresado, no desde el lado de la Administración, sino del correspondiente al administrado: el "Principio de indisponibilidad de los tipos jurídicos" (8).

(6) Vid. Artículo 25, 2, de la Ley General Tributaria.

(7) Cfr. BAS Y RIVAS, F.: Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes, I (2ª ed., Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1960) 815.

(8) Cfr. CALVO ORTEGA, R. y otros: Leyes tributarias de España (Madrid, Ministerio de Hacienda, 1975) 5.

- b) La Administración no juzga la validez del negocio jurídico.

El otro aspecto básico de cómo se debe de calificar por la Administración tributaria, el hecho imponible consistente en un negocio jurídico, consideramos que es aquel, que se refiere a la exclusión de todo pronunciamiento de la Administración sobre la validez de dicho negocio. Porque la misión de la Administración no es la de juzgar sobre los defectos de los negocios jurídicos, sino la de aplicar el impuesto. Ya que la Administración no es Juez, sino liquidadora (9). Por ello creemos que se dispone normativamente, que el negocio jurídico habrá de calificarse "prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez".

- c) La Administración liquida el negocio jurídico aparentemente inválido.

Con la exposición de este aspecto básico relativo a la calificación de un negocio jurídico, que es apreciado por la Administración como inválido —por ello hablamos de negocio aparentemente inválido—, cerramos el ámbito del contenido del principio de calificación jurídica.

---

(9) Cfr. BIELSA, R.: El acto jurídico irregular y el régimen fiscal en "Estudios de Derecho público", II (2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1951) 236 s.

Cfr. RODRIGUEZ-VILLAMIL, J.M.: o.c., nota - nº 5, 286.

Y es que consideramos, que lo que ha de tener en cuenta la Administración, es decir, el órgano liquidador, es el querer o voluntad del legislador. El cual, para someter a imposición la circulación o transferencias de bienes patrimoniales, define los hechos imponibles mediante remisión a los tipos jurídicos preestablecidos por el Derecho privado. Entonces, la misión de la Administración, no ha de ser la de juzgar sobre la validez o invalidez del negocio jurídico; sino la de comprobar si, a la vista de dicho negocio, se desprende la existencia de una transmisión patrimonial o hecho indicador de capacidad económica. Por ello estimamos que ha escrito BIELSA: "El fisco se encuentra en presencia de un acto que si existe es para tener efectos; en consecuencia el fisco procede siempre como si el acto fuese válido. Y se comprende, pues un acto con estructura legal, aun cuando sea nulo, tiene por objeto producir -- efectos, y en general los produce inmediatamente en el orden económico o patrimonial" (10).

De todo lo cual se deduce que, al actuar la Administración tributaria en conformidad con el ordenamiento, el acto liquidatorio que produce sobre un negocio jurídico aparentemente inválido, cuyo negocio implica una real y efectiva transmisión patrimonial; goza de presunción de legalidad, de acuerdo con el artículo 8º de la Ley General Tributaria. Por eso nos ocupamos a continuación, del examen del principio de presunción de

---

(10) Cfr. BIELSA, R.: El acto jurídico irregular...  
o.c., nota nº 9, 236.

legalidad —cuya presunción admite prueba en contra  
rio—, en relación con la invalidez del negocio jurídico que venimos considerando.

#### IV. EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE LEGALIDAD DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.

##### A) FORMULACION.

El legislador atribuye a determinados actos producidos por la Administración tributaria, que son de cierta significación —como es el caso de los consistentes en las liquidaciones de las obligaciones tributarias—, la presunción de que son legales o legítimos, en tanto no se demuestre lo contrario.

Esta atribución de legalidad inicial y provisional, no sólo viene justificada por tratarse de actos que proceden de la Administración, que dirige su quehacer a la realización del interés público, según tiene —normativamente previsto; sino también, porque dichos actos se encaminan a un decisivo fin público, cual es el de la obtención de los medios necesarios para financiar las necesidades públicas. Y que la presunción sea iuris tantum, constituye una garantía en favor del contribuyente, para el supuesto de que la Administración, bien no acomode su conducta tributaria a lo previsto en el ordenamiento, o bien busque un fin distinto al del interés público.

Este principio, que es común a todos los tributos, se halla contenido en el artículo 8º de la Ley

General Tributaria, dentro de los denominados "Principios generales del orden tributario"; y dice así:

""""Artículo 8.- Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes.""""

B) LA LIQUIDACION DEL NEGOCIO JURIDICO APARENTEMENTE INVALIDO: GOZA DE PRESUNCION DE LEGALIDAD.

Decíamos anteriormente que el denominado principio de calificación jurídica, se conectaba con el principio de presunción de legalidad. Porque —indicábamos— la Administración tributaria no tiene por misión la de juzgar sobre la validez de los negocios jurídicos, constitutivos de hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales. Sino que, la misión de la Administración es la de liquidar dichos negocios jurídicos, ya sean válidos o inválidos, regulares o irregulares, defectuosos o no; cuando compruebe la producción del hecho imponible, esto es, el fenómeno único e inescindible de la relación jurídica tipificada, que contiene la transmisión patrimonial o transferencia real y efectiva de bienes.

Pues bien, el supuesto que ahora contemplamos es el siguiente: produciéndose la existencia de un hecho imponible consistente en un negocio jurídico, éste es considerado por la Administración como inválido, a

la hora de liquidar. Por eso hablamos de negocio jurídico aparentemente inválido. Podemos citar como ejemplos de negocios jurídicos inválidos: la donación de una finca en documento privado; la venta realizada por un menor de edad; la institución de herederos a favor de extraños, dejando el testador preteridos a los herederos forzosos; etc.

Por tanto, la Administración al liquidar un negocio jurídico aparentemente inválido, no sólo cumple su función propia de una forma correcta, sino que, el acto liquidatorio de ella emanado, goza de presunción de legalidad, mientras no sea revisado de oficio o por recurso. He aquí, por tanto, la conexión entre el principio de calificación jurídica y el principio de presunción de legalidad. En consecuencia, la presunción de legalidad ampara y cubre también, las liquidaciones de negocios jurídicos aparentemente inválidos. O lo que es lo mismo, este acto de liquidación, no obsta a la presunción de legalidad.

C) LA DECLARACION DE INVALIDEZ DEL NEGOCIO JURIDICO: NO DESTRUYE LA PRESUNCION DE LEGALIDAD.

El caso anterior se refiere al momento de la liquidación, en el cual la Administración, a pesar de apreciar que se trata de un negocio jurídico aparentemente inválido, como no tiene facultades juzgadoras sobre dicho extremo, la practica emitiendo el correspondiente acto liquidatorio, como es su deber y también su



derecho. Pero el supuesto que nos ocupa ahora, corresponde a la inválidez ya declarada, y por tanto, sobreviene a la obligación tributaria engendrada por el negocio jurídico. Se refiere, en consecuencia, a un momento posterior a la liquidación.

En este supuesto, consideramos que la invalidez del negocio jurídico, constitutivo del hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, no altera la presunción de legalidad de la liquidación tributaria, mientras ésta no sea objeto de revisión de oficio o por recurso. Porque resulta evidente, que la inválidez corresponde, no al acto liquidador producido por la Administración tributaria, sino al negocio jurídico producido por la voluntad de los interesados. Y por otro lado, una eventual revisión de la liquidación tributaria, fundada en la invalidez sobrevinida al negocio jurídico, no prosperaría. Porque la Administración tributaria actuó conforme al ordenamiento. Esto es, porque comprobó la producción del hecho imponible, consistente en el negocio jurídico-tipo, que contiene, indisolublemente unida, la transmisión patrimonial real y efectiva o transferencia de bienes.

En consecuencia estimamos, que es irrelevante la irregularidad jurídica del negocio, para la legitimidad de la obligación tributaria. Y por ello, es por lo que hemos propuesto la afirmación, de que la declaración de invalidez del negocio jurídico, no obsta, no altera, ni destruye la presunción de legalidad de la liquidación tributaria. Porque "el impuesto es debido con

independencia de la validez del acto", ha escrito Francesco TESAURO, ya que "el impuesto continúa siendo un impuesto debido, aún cuando el acto sea declarado nulo o anulado" (11).

Ahora bien, el principio de presunción de legalidad en el supuesto que contemplamos, creemos que produce dos consecuencias: una, la de tener que pagar - el impuesto legalmente liquidado; y otra, la de no de volver el impuesto legalmente pagado. Las examinamos a continuación.

a) Consecuencia: pagar el impuesto legalmente liquidado.

Nos parece que resulta claro que si, a pesar de la declaración de invalidez del negocio jurídico, la liquidación practicada goza de presunción de legalidad —en tanto no resulte eliminada ésta—, constituye al contribuyente en el deber de pagar el impuesto, una vez sea notificada la liquidación. Y no podrá argüir éste, que la invalidez le exime de pagar. Por ello creemos - que, un importante texto legal europeo de 1972, integrante de la última Reforma tributaria italiana, denominado Disciplina dell'imposta di registro, dispone:

""""Artículo 36.- La nulidad o la anulabilidad del acto, no dispensa de la obligación - de solicitar la inscripción y de pagar el co

---

(11) Cfr. TESAURO, F.: Il rimborso dell'imposta - (Torino, UTET, 1975) 42.

"rrespondiente impuesto."""""""""""""""""""""(12).

Y que las alteraciones patológicas producidas en la biología del negocio jurídico, no modifican la -presunción de legalidad de la liquidación, implicando el necesario pago de ésta, lo ha puesto de manifiesto BIELSA, quien lo explica con estas palabras: "El principio dominante en el Derecho fiscal es el siguiente: el impuesto pagado en razón de un acto jurídico que ha tenido efectos es definitivo, y su percepción no está subordinada a la suerte o vitalidad jurídica del mismo -acto" (13).

b) Consecuencia: no devolver el impuesto legalmente pagado.

Creemos igualmente que resulta evidente, que si el pago del impuesto es legalmente debido, no se podrá devolver en base a la existencia de una declaración posterior de invalidez del negocio jurídico. Porque supone una consecuencia del principio de presunción de legalidad de la liquidación. Ya que si el pago tributario conforme a Derecho: debe de devolverse; a sensu contrario, el pago conforme a Derecho: no debe de devolverse.

---

(12) Vid. El párrafo primero, del artículo 36, de la Disciplina dell'imposta di registro, aprobada -por el Decreto delegado para la reforma tributaria, de 26 de octubre de 1972, n. 634. Cfr. BERLIRI, A. y otros: Codice tributario (Milano, Ed. Giuffrè, -1973) 193.

(13) Cfr. BIELSA, R.: El acto jurídico irregular... o.c., nota nº 9, 257.

Recordemos en este punto, que el Reglamento General de Recaudación, establece la presunción de legalidad para los actos relativos, no solo a la liquidación, sino también al pago, en el siguiente texto:

""""Artículo 42, 1.- Los actos de determinación de la deuda tributaria y los acordados para lograr la efectividad de la misma, gozan de presunción de legalidad.""""

No obstante lo antedicho, consideramos que no nos podemos olvidar de la invalidez sobrevenida al negocio jurídico, porque plantea un problema, para cuya solución jurídica será preciso utilizar el mecanismo de la devolución. Pero, de momento, de lo que queremos dejar constancia, con el fin de tener hilvanado el razonamiento, es de que, situados como estamos en el contexto del principio de presunción de legalidad, es forzoso llegar a la conclusión de la no devolución.

Por ello nos ocupamos a continuación, dejando ya el examen instrumental de dicho principio, del denominado de "no devolución del impuesto regularmente percibido" y de sus excepciones. Porque en las derogaciones a la regla de la "no devolución", se hallan, obviamente, los supuestos devolutivos, que constituyen el objeto primario de nuestra atención.

#### V. EL PRINCIPIO DE NO DEVOLUCION DEL IMPUESTO LEGALMENTE PAGADO.

Decíamos anteriormente que la formulación del principio que denominamos de "no devolución del impues-

to legalmente pagado", era la consecuencia del principio de presunción de legalidad de la liquidación tributaria. Porque la declaración posterior de invalidez del negocio jurídico, no destruye la presunción de que la liquidación de dicho negocio jurídico es legítima. Por lo que el impuesto resulta legal o regularmente pagado.

Estimamos que se hizo necesaria la formulación expresa de este principio, con el fin de detener las eventuales pretensiones de devolución de impuestos, instadas por los contribuyentes con invocación de la invalidez sobrevenida en el negocio jurídico. Cuyo negocio motivó el nacimiento, liquidación y pago de la correspondiente obligación tributaria, relativa a los impuestos sobre las transmisiones patrimoniales, que constituyen el ámbito propio de las reglas que venimos examinando en el presente Capítulo.

Hemos hallado la formulación de este principio en el Derecho italiano y en el Derecho francés. Manifiestan la del primero, tres autores significados: Francesco TESAURO, Giorgio TESORO y A.D. GIANNINI. Se refiere TESAURO a un principio tradicional sobre el que existe común acuerdo, que denomina: de "no restitución de los impuestos regularmente percibidos" (14). Por su parte, Giorgio TESORO, bastantes años antes hizo relación al principio de la "irrepetibilidad del tributo regularmente percibido" (15). Se puede apreciar en esta

(14) Cfr. TESAURO, F.: o.c., nota nº 11, 42.

(15) Cfr. TESORO, G.: Principii di Diritto tributario (Bari, Ed. Macri, 1938) 490.

terminología, la conexión del principio que tratamos, - con el de presunción de legalidad, puesto que la expresión de "impuestos regularmente percibidos", es sinónima de la de "impuestos legalmente pagados". Y también - conviene señalar la sinonimia existente entre las palabras "repetición" y "devolución", si bien creemos que - en la primera prepondera el matiz dinámico del ejercicio del derecho devolutivo; y en la segunda, predomina el aspecto estático de su consideración sustantiva. Y - por último, A.D. GIANNINI se ha referido al principio - por el que "el Derecho tributario excluye, por vía normativa, el derecho a la restitución del impuesto, cualquiera que sean los eventos ulteriores que se produzcan en la situación de hecho, constitutiva del presupuesto del tributo" (16). Por su parte el Derecho francés manifiesta la formulación del principio que tratamos, en un precepto del Code Général des Impôts, que establece:

""""Artículo 1.961, párrafo primero. Los derechos de registro... no pueden ser restituidos en cuanto hayan sido regularmente percibidos sobre los actos o contratos posteriormente revocados o resueltos por aplicación... del Código civil.""""(17).

## VI. LAS EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE NO DEVOLUCION.

Hemos visto cómo el principio de la no devolu

---

(16) Cfr. GIANNINI, A.D.: I concetti fondamentali del Diritto tributario (Torino, UTET, 1956) 189.

(17) Cfr. Párrafo primero, artículo 1.961, del Code Général des Impôts (Paris, Dalloz, 1975) 639.

ción del impuesto legalmente pagado, constituye una consecuencia del principio de presunción de legalidad. Evidentemente no resulta posible devolver un impuesto que ha sido legalmente percibido, aunque posteriormente se declare la invalidez, no de la liquidación tributaria, sino del negocio jurídico.

A) INVALIDEZ CIERTA E INVALIDEZ SIMULADA.

Pero si, dentro del ámbito del principio de -presunción de legalidad, nos parece correcta la solu--ción de la no devolución, que por ello se eleva a la ca--tegoría de principio expresamente formulado, tal como -acabamos de ver; fuera de dicho ámbito, la declaración de invalidez del negocio jurídico, ya no resulta tan ortodoxa. Porque creemos que esta situación puede ocasionar dos supuestos:

PRIMERO.-- El que podemos llamar de elimina---ción objetiva y real del hecho indicador de capacidad -económica. Es decir, la pérdida del hecho imponible, -por la declaración de invalidez del negocio jurídico, -que implica la desaparición de la transmisión patrimo--nial o transferencia de bienes. Cuyo hecho imponible -aparentemente válido, justificó en su día la imposición.

SEGUNDO.-- El que podemos denominar de elimi-nación subjetiva y simulada de dicho hecho indicador de capacidad económica, mediante la ficción de una invali--dez del negocio jurídico, con el fin de evitar fraudu--lentemente la imposición.

En el primer supuesto, la devolución resulta procedente, puesto que se encamina a restablecer una situación injusta. Pero en el segundo, la devolución es, entonces, de todo punto improcedente.

Así se explica, por tanto, que las legislaciones hayan establecido como principio, el de la no devolución del impuesto en el supuesto de la invalidez sobrevinida en el negocio jurídico. Para que, posteriormente, y partiendo de esta regla básica restrictiva, -prevean legal y taxativamente, los casos de devolución, cuando ésta sea procedente por razones de justicia. Cuyos casos constituyen en verdad, excepciones a dicho principio general.

Porque, como dice BAS Y RIVAS, "la Hacienda -no se niega, con las debidas garantías, a la devolución justa", pero estableciendo excepcionalmente normas "que son rígidas, porque así lo exige la constante prevención contra el fraude" (18). Por ello BIELSA ha escrito del hecho de la devolución, que "no es admitido de buen grado por la ley fiscal" (19).

En consecuencia, la vía excepcional es entendible tal como se viene exponiendo, ya que exige un reconocimiento legal, expreso y taxativo que, de no exis-

---

(18) Cfr. BAS Y RIVAS, F.: o.c., nota nº 7, 817.

(19) Cfr. BIELSA, R.: Compendio de Derecho público, constitucional, administrativo y fiscal, III - Derecho fiscal (Buenos Aires, Editorial Depalma, -1952) 97.



tir, supondría la aplicación del principio general de la no devolución. Por lo que, para eliminar la fórmula general no devolutiva, se hace necesario utilizar la técnica de la excepción reconocida expresamente. Y las formulaciones a estas excepciones, las hemos encontrado previstas en el Derecho italiano, Derecho francés, Derecho alemán y Derecho español.

#### B) DERECHO ITALIANO.

Por lo que hace referencia al Derecho italiano, A.D. GIANNINI ha escrito que: "Sólo en los casos taxativamente establecidos, la anulación del acto puede hacer surgir el derecho a la restitución del impuesto" (20). Y también se lee en el ilustre maestro, en ocasión de formular el principio de no devolución del impuesto regularmente percibido: "Pero las leyes tributarias singulares contienen algunas importantes derogaciones a este principio" (21). También en Francesco TESAURO se lee: "Como excepción a lo establecido por este principio, o sea, la no restitución de los impuestos regularmente percibidos, tanto la antigua como la nueva disciplina del impuesto de registro, admiten la restitución en algunas hipótesis taxativamente determinadas" (22). Haciendo a continuación referencia al Decreto delegado de 1972, denominado Disciplina dell'imposta di -

---

(20) Cfr. GIANNINI, A.D.: o.c., nota nº 16, 167.

(21) Ibidem, 189.

(22) Cfr. TESAURO, F.: o.c., nota nº 11, 42.

registro, el cual dispone, en el artículo 36, párrafo - segundo, cierto condicionado para tener derecho a la devolución; estableciendo que el impuesto de registro pagado, debe de ser restituído,

"....."... cuando el acto sea declarado nulo o "anulado, por causa no imputable a las partes, "mediante sentencia dictada en juicio contradictorio con comparecencia de la Administración financiera y con fuerza de cosa juzgada, "y siempre que no sea susceptible de ratificación, convalidación o confirmación."....."(23).

#### C) DERECHO FRANCES.

Por otro lado en el Derecho francés, también se advierte la presencia de excepciones al principio de no devolución, cuando se da la declaración de invalidez del negocio jurídico. Siempre que esta declaración ofrezca ciertas seguridades de que se trata de una invalidez cierta, y no simulada. Por ello se exige que dicha declaración se formule por medio de una resolución con fuerza de cosa juzgada. Así GAMBIER, se refiere a - un caso de devolución de los Droits d'enregistrement, - en el que se lee lo siguiente: "Los derechos percibidos por un contrato anulado por causa de lesión, o por una venta anulada por causa de vicios ocultos, son restituíbles con la condición expresa de que la anulación haya sido declarada por una resolución judicial, con fuerza

---

(23) Vid. el párrafo segundo, del artículo 36, de la Disciplina dell'imposta di registro, aprobada - por el Decreto delegado para la reforma tributaria, de 26 de octubre de 1972, n. 634. Cfr. BERLIRI, A. y otros: o.c., nota nº 12, 193.

de cosa juzgada, es decir, no atacable por vía de apelación o de oposición" (24). Y en la misma línea se encuentra un precepto del Code Général des Impôts, que se expresa con las siguientes palabras:

"""Artículo 1.961, párrafo segundo. En caso de rescisión de un contrato por causa de lesión, o de anulación de una venta por causa de vicios ocultos, y en general, en todos los casos en los que se produzca anulación, las imposiciones citadas en el primer párrafo, (anteriormente transcrito en otro epígrafe) que hayan sido percibidas sobre el acto anulado, resuelto o rescindido, son restituybles, si la anulación, la resolución o la rescisión han sido declaradas por una resolución o una sentencia con fuerza de cosa juzgada."""(25).

#### D) DERECHO ALEMAN.

Por su parte el Derecho alemán, ofrece dos su puestos de devolución de impuestos cuando se declara la invalidez del negocio jurídico. Aparecen previstos en la Steueranpassungsgesetz —Ley de Adaptación Impositiva— (26), la cual contiene determinados principios generales tributarios, que sirven de complemento a la Ordenanza Tributaria. Los casos que se desprenden de di-

(24) Cfr. GAMBIER, C. y otros: Les Impôts en France (5ª ed., Paris, Ed. F. Lefebvre, 1973) 274.

(25) Cfr. Code Général des Impôts, o.c., nota - - nº 17, 639.

(26) Vid. Ley de Adaptación Impositiva Alemana —Steueranpassungsgesetz— (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964) 17-19.

cha Ley son los siguientes:

1º Debe de devolverse el impuesto pagado:— cuando se haya satisfecho en virtud de un acto jurídico, que posteriormente es anulado, desapareciendo consiguientemente la capacidad económica exteriorizada por dicho acto, el cual sirvió inicialmente para engendrar la obligación tributaria.

2º Debe también de devolverse el impuesto pagado: cuando se haya satisfecho en virtud de un acto jurídico que posteriormente resulta extinguido, por el cumplimiento de una condición resolutoria, la cual no se tomó en consideración a la hora de practicar la liquidación.

#### E) DERECHO ESPAÑOL.

Y por último en el Derecho español se prevee, el derecho excepcional a la devolución de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 1958, que continúa en vigor hasta tanto no se publique el que ha sido anunciado para sustituirle; en esta forma:

""""Artículo 41.— El impuesto se exigirá...  
"sin perjuicio del derecho a la devolución en  
"los casos que proceda, con arreglo a las dis  
"posiciones de este Reglamento.""""

De cuyo texto se deduce que, el derecho devolutivo tiene que estar reconocido legal y taxativamente, por entrañar un supuesto excepcional al principio gene-

ral de la no devolución de los impuestos legalmente pagados. Más adelante nos habremos de ocupar del condicionado establecido para que la declaración de invalidez del negocio jurídico, sea cierta y no simulada.

## VII. EL HECHO GENERADOR EN EL DERECHO EXTRANJERO.

### A) DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES POR INVALIDEZ SOBREVENIDA DEL NEGOCIO JURIDICO.

Las legislaciones extranjeras de los impuestos cuyos hechos impositivos consisten en negocios jurídicos, que implican la existencia de transmisiones patrimoniales reales y efectivas; presentan determinados supuestos de devolución impositiva, cuando es declarada la invalidez del negocio jurídico, con cierto condicionado antifraude. Constituyen ejemplos genéricos: la invalidez de una compraventa o de una sucesión hereditaria, los cuales admiten algunas especificaciones. Estos supuestos a que nos referimos, aparecen regulados, entre otros, en los siguientes textos legales: Imposta di Registro (27); Imposta sulle successioni e donazioni (28); Droits d'enregistrement et du timbre

(27) Vid. Artículo 36 de la Disciplina dell'imposta di registro, aprobada por el Decreto delegado para la reforma tributaria, de 26 de octubre de 1972, n. 634. Cfr. BERLIRI, A. y otros: o.c., nota nº 12, 193.

(28) Vid. Artículo 47 de la Disciplina sulle successioni e donazioni, aprobada por el Decreto delegado para la reforma tributaria, de 26 de octubre de 1972, n. 637. Ibidem, 233.

(29); Steueranpassungsgesetz —Ley de Adaptación Impositiva alemana— (30).

A estos supuestos, constitutivos de una especie de las devoluciones de impuestos, que podemos denominar: devolución de impuestos legales por invalidez sobrevenida del negocio jurídico; les atribuye la doctrina una cierta singularidad respecto de otras modalidades devolutivas: especialmente de la especie que venimos designando con la expresión de "Devolución de impuestos ilegales o indebidos".

Y teniendo en cuenta que esta última especie devolutiva, es la clase más ampliamente regulada por las legislaciones, y por ello, la más abundantemente tratada en la literatura —con gran diferencia respecto de las demás especies—, no resulta extraño que la devolución de impuestos legales por invalidez sobrevenida, se estudie y exponga desde aquella figura (31).

---

(29) Vid. Artículo 1961, del Code Général des Impôts: o.c., nota nº 17, 639.

(30) Vid. Ley de Adaptación Impositiva Alemana: o.c., nota nº 26, 17-19.

(31) Constituyen una muestra de lo afirmado en el texto, además de los autores italianos que se citan en la siguiente nota, estos autores hispanoamericanos: Cfr. BIELSA, R.: Compendio de Derecho... o.c., nota nº 19, 97. Y Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: Estudios de Derecho tributario. La relación tributaria y la de pago indebido (Quito-Ecuador, s/Ed. 1971) 221.

B) DIFERENCIA CON LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS  
ILEGALES O INDEBIDOS.

En consecuencia, la doctrina extranjera (32), diferencia a partir de la devolución de impuestos ilegales o indebidos, la especie: devolución de impuestos legales por invalidez sobrevenida del negocio jurídico; por las siguientes notas:

PRIMERA.— Porque la devolución por invalidez supone un pago tributario legal o conforme a Derecho (33); mientras que la devolución de impuestos indebidos, implica un pago ilegal o contrario a Derecho.

SEGUNDA.— Porque, para que surja el derecho a la devolución de impuestos indebidos, basta con el pago de un impuesto que infringe el ordenamiento tributario. Mientras que el nacimiento del derecho a la devolución por invalidez, al tratarse de un impuesto legal, esto es, conforme con el ordenamiento tributario, precisa —además del pago debido— de la existencia de un elemento sobrevenido: la invalidez del negocio jurídico.

TERCERA.— El hecho generador de la devolución

---

(32) Vid. TESORO, G.: o.c., nota nº 15, 490; Vid. INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario (2ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1956) 621 s.; Vid. GIANNINI, A.D.: o.c., nota nº 16, 189 s.; Vid. POTITO, E.: La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Cartevalori-Ercolano, 1970) 34.

(33) Vid. TESORO, G.: o.c., nota nº 15, 490; Vid. GIANNINI, A.D.: o.c., nota nº 16, 189; Vid. INGROSSO, Gustavo: o.c., nota nº 32, 621 s.; Vid. BIELSA, R.: Compendio de Derecho... o.c., nota nº 19, 97.

de impuestos indebidos, no requiere de un reconocimiento expreso y caso por caso, por parte del ordenamiento. Porque al consistir en un pago impositivo ilegítimo, su devolución no plantea dificultad para el Derecho. Por cuanto existe una fórmula o principio general, extraído del Derecho civil, que atribuye a favor de quien ha realizado un pago indebido, el derecho a reclamar su devolución.

Sin embargo, el hecho generador de la devolución de impuestos legales por causa de invalidez sobrevenida del negocio jurídico, sí que requiere de un reconocimiento expreso y caso por caso, por parte del ordenamiento. Porque al tratarse de un impuesto legal, o sea, conforme al ordenamiento tributario, su devolución sí que plantea alguna dificultad para el Derecho. Ya - que, por un lado, el principio de no devolución del impuesto legalmente pagado, consecuencia a su vez, del - principio de presunción de legalidad; y por otro lado, la necesidad de devolver, cuando se produce la declaración cierta y real de la invalidez del negocio jurídico, fundada en la desaparición del hecho imponible que implica la eliminación de la transmisión patrimonial; exigen del Derecho, el establecimiento de unas derogaciones o excepciones al principio de no devolución, que están condicionadas al cumplimiento de una serie de requisitos, destinados a garantizar que la invalidez sea - cierta y no fraudulentamente simulada.

Entonces resulta claro, que el establecimiento de estas excepciones, requiere, para eliminar la -



aplicación que habría de producir el principio de no devolución, de un reconocimiento legal, expreso y especial. Lo cual no se precisa, para ejercitar el derecho a la devolución de impuestos indebidos.

Así se entiende que A.D. GIANNINI haya escrito: "Solo en los casos taxativamente establecidos, la anulación del acto puede hacer surgir el derecho a la restitución del impuesto" —añadiendo— "que es un derecho propio e independiente, distinto de la precedente —relación jurídica tributaria, y que nace en el momento en el que se producen los particulares elementos previstos por la ley" (34). Estas palabras tan claras, no sólo nos dan cuenta del carácter taxativo de estas devoluciones, sino también de ciertos aspectos fundamentales de su trama jurídica. Efectivamente, por un lado, se refiere a que la invalidez, juntamente con otros elementos previstos en la ley, provocan el nacimiento del derecho a la restitución del impuesto; y por otro lado, —señala que este derecho es distinto e independiente —jurídicamente de la obligación tributaria.

Planteada la cuestión en los términos que anteceden, nos parece decisivo centrarnos en el análisis del hecho generador, correspondiente a esta especie de devolución de impuestos, el cual constituye una noción nuclear, porque suministra el conocimiento sustancial de dicha clase devolutiva. Por elegir esta posición metodológica —que es común a esta parte del trabajo dedicada a la tipología de la devolución de impuestos—, es

(34) Cfr. GIANNINI, A.D.: o.c., nota nº 16, 167.

por lo que, exponemos a continuación, las siguientes cuestiones:

- Los elementos del hecho generador.
- El fundamento del hecho generador.
- Los efectos del hecho generador.

#### C) LOS ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

De la legislación y literatura extranjeras examinadas, deducimos que el hecho generador de la obligación de devolución por invalidez del negocio jurídico, está constituido por dos elementos que se producen sucesivamente:

PRIMERO.- Un pago tributario no indebido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria legal, cuyo hecho imponible consistió en un negocio jurídico sujeto a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, tanto "inter vivos" como "mortis causa"; ya onerosas, ya gratuitas. Ya que dicho negocio implica, precisamente, la existencia de transmisiones, no empresariales, sino patrimoniales.

SEGUNDO.- Un hecho posterior sobrevenido, consistente en la declaración de invalidez del negocio jurídico indicado, cuya invalidez debe de ser real y efectiva; es decir, declarada por órgano competente en procedimiento reglado, con fuerza de cosa juzgada, no susceptible de ratificación, convalidación o confirmación y siempre que no sea imputable culpa al contribuyente.

Y todo ello con el fin de evitar declaraciones de invalidez simulada, por las partes intervinientes en el negocio jurídico.

#### D) EL FUNDAMENTO DEL HECHO GENERADOR.

Es sabido que el fundamento de los hechos im-  
ponibles de los impuestos sobre transmisiones patrimo-  
niales, radica en que, al consistir en negocios jurídi-  
cos, implican la existencia de una capacidad económica  
concreta: la circulación patrimonial de bienes. Pues -  
bien, estos hechos im-ponibles consistentes en dichos ne-  
gocios, tienden, por su propia naturaleza, a permanecer  
en el tiempo. Y en tanto en cuanto se mantienen existen-  
tes, están fundamentando la legítima percepción que en  
su día se hizo del impuesto.

Sin embargo, esta permanencia está amenazada  
por la posibilidad de que sean invalidados los negocios  
jurídicos, en razón de una irregularidad de lo previsto  
en el ordenamiento. En este caso, por obra de la invali-  
dez, que conlleva la desaparición de la transmisión pa-  
trimonial, se produce la eliminación de la capacidad -  
económica indicada. Cuya aparición justificó en su día  
el gravamen. Lo que implica también la eliminación del  
fundamento de la legítima obtención del impuesto.

En este caso la doctrina pone de manifiesto  
la pérdida del fundamento del hecho imponible, o lo que  
es lo mismo, del impuesto. Así, A.D. GIANNINI dejó es-  
crito que: "el impuesto liquidado sobre la base de la

situación anterior, llega a perder su justificación económica" (35). Y POTITO se ha ocupado de decir que, siendo el impuesto "producido en un primer tiempo de conformidad a la ley, resulta posteriormente, o no justificado totalmente o justificado solamente en una menor medida" (36). También GAMBIER se ha referido a "la aparición de un hecho posterior al lado, que viene a eliminar la causa de exigibilidad de los Droits d'enregistrement" (37).

Pero conviene destacar que una cosa es el fundamento del hecho imponible, y otra distinta, el fundamento del hecho generador de la devolución. Lo que ocurre es que se trata de dos nociones conceptualmente distintas, pero íntimamente conexiadas. Tanto que, el fundamento del hecho generador de la devolución se halla, precisamente, en la pérdida del fundamento del hecho imponible.

Efectivamente, la declaración de invalidez - del negocio jurídico, que implica la desaparición de la transmisión patrimonial, elimina la capacidad económica que en su día motivó la imposición. Por tanto, el fundamento del hecho generador de la devolución, está constituido por la desaparición de la transmisión patrimonial con posterioridad a su existencia.

---

(35) Ibídem, 189.

(36) Cfr. POTITO, E.: o.c., nota nº 32, 160.

(37) Cfr. GAMBIER, C. y otros: o.c., nota nº 24, - 274.

Por ello consideramos que BIELSA ha escrito con lucidez, en su valioso estudio monográfico, que: - "La obligación del fisco de devolver lo percibido por impuesto, de un acto que se anula y que por tanto no tiene efectos, se funda en la falta de causa inmediata" (38). Y en una obra general el Profesor argentino se expresa así: "El pago del impuesto puede justificarse en su origen, y por probarse luego falta de causa, él puede ser objeto de repetición, lo que ocurre, por ejemplo, cuando un contrato se anula sin imputarse a las partes culpa o negligencia en el vicio de nulidad" (39). Luego el fundamento de la devolución se halla, según las expresiones de BIELSA, en la "falta de causa" del impuesto con posterioridad a su pago y por acaecer la anulación. Lo que creemos que equivale, a la desaparición de la transmisión patrimonial.

Digamos por último que esta eliminación de capacidad económica, es posible solamente, en aquellos hechos imponibles en los que exista idoneidad para su desaparición, por la naturaleza de las cosas, como ocurre en las transmisiones patrimoniales. Por ello este fenómeno "no puede suceder con otras clases de impuestos - —escribe MADERA GRIJALVA— v.gr., el impuesto a la -

(38) Cfr. BIELSA, R.: El acto jurídico irregular... o.c., nota nº 9, 251.

(39) IDEM, Compendio de Derecho..., o.c., nota nº 19, 97.

En este contexto la palabra repetición es sinónima de devolución, y el propio BIELSA identifica ambos términos.

renta, por cuanto no podría dejar de haberse percibido lo que ya se percibió; o los impuestos prediales, porque no pueden tampoco volverse atrás los hechos del dominio y del transcurso de tiempo ya corrido, etc." (40).

#### E) LOS EFECTOS DEL HECHO GENERADOR.

La técnica expositiva que empleamos, sigue — una vez más, la categoría dogmática de la teoría general del Derecho, denominada "estructura normativa", formada como es sabido por el supuesto de hecho —hecho generador— y por el mandato —efectos o consecuencias jurídicas del hecho generador—.

Para analizar los efectos jurídicos del hecho generador, compuesto de los dos elementos anteriormente mencionados, nos parece indispensable, tanto por lógica como porque la doctrina apunta hacia esta dirección, — desdoblar el examen de aquellos en las dos fases o tiempos a que corresponde cada elemento.

En un primer momento, o sea, el correspondiente al primer elemento, la producción del hecho imponible, es decir, la existencia del negocio jurídico, que implica la efectiva y real transmisión patrimonial, creemos que origina los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— El nacimiento de la obligación tributaria.

---

(40) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 31, — 223.

SEGUNDO.— La presunción de legalidad de dicha obligación tributaria, destinada a permanecer en el tiempo, mientras no resulte destruída mediante revisión declarada de oficio o resolviendo los correspondientes medios de impugnación.

TERCERO.— La legalidad, por tanto, del pago tributario, que merece el calificativo de no indebido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho, cuyo pago extingue la obligación tributaria.

CUARTO.— La no devolución del impuesto satisfecho, en virtud de la presunción de legalidad, cuya devolución hubiera podido instar el contribuyente, porque la transmisión patrimonial se halle afectada de irregularidad jurídica.

En un segundo momento, o sea, el correspondiente al elemento posterior sobrevenido sobre la situación anterior, consistente en la invalidez del negocio jurídico, nos parece que origina los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— La declaración de invalidez del negocio jurídico no destruye la presunción de legalidad de la obligación tributaria. Porque la invalidez corresponde, no al acto liquidatorio practicado por la Administración, sino al negocio jurídico producido por la voluntad de los interesados.

SEGUNDO.— La declaración de invalidez produce la carencia de efectos jurídicos de la transmisión patrimonial. Porque una invalidez es, precisamente, caren-

cia de efectos. Y estos efectos consisten en la desaparición de la transmisión patrimonial.

TERCERO.- La obligación tributaria, aun mediando la invalidez del negocio jurídico, permanece - siendo legal, incluso en la situación de ya extinguida por el pago. Pero, sin embargo, deviene injusta por haber desaparecido su fundamento: la existencia de la transmisión patrimonial. Así creemos que se deben de entender las consideraciones doctrinales que hacen Gustavo INGROSSO y MADERA GRIJALVA. El primero escribe que: "es el hecho realizado posteriormente al pago, el que produce sus efectos retroactivos, eliminando post factum la legitimidad o justicia del impuesto recaudado" - (41). Y MADERA GRIJALVA se expresa afirmando que la invalidez deja "sin base al tributo, sin hecho y sin derecho que lo sustente" (42).

CUARTO.- La coexistencia de la invalidez del negocio jurídico, con el pago impositivo legal, origina, en fin, el efecto jurídico del nacimiento de la obligación de devolución del impuesto de transmisiones patrimoniales.

#### VIII. EL HECHO GENERADOR EN EL DERECHO ESPAÑOL.

##### A) DEVOLUCION DE IMPUESTOS SOBRE LAS TRANSMISIONES PATRIMONIALES POR INVALIDEZ SOBREVENIDA DEL NEGOCIO JURIDICO.

El Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los

(41) Cfr. INGROSSO, Gustavo: o.c., nota nº 32, 621.

(42) Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: o.c., nota nº 31, - 223.



Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, - de 1967, en su artículo 7, incardinado en los "Principios generales", dice así:

""""Artículo 7º, 1.- Cuando se declare ó re-  
"conozca judicial o administrativamente, por  
"resolución firme, haber tenido lugar la nuli-  
"dad, rescisión o resolución de un acto o con-  
"trato, el contribuyente tendrá derecho a la  
"devolución de lo que satisfizo por cuotas -  
"del Tesoro, de no haberse hecho el pago me--  
"diante efectos timbrados, siempre que no le  
"hubiere producido efectos lucrativos y que  
"reclame la devolución en el plazo de cinco  
"años, a contar desde que la resolución quede  
"firme.  
""""2. Se entenderá que existe efecto lucra-  
"tivo cuando no se justifique que los intere-  
"sados deban llevar a cabo las recíprocas de-  
"voluciones a que se refiere el artículo - -  
"1.295 del Código Civil.  
""""3. Si el acto o contrato hubiere produci-  
"do efecto lucrativo, se rectificará la liqui-  
"dación practicada, tomando al efecto por ba-  
"se el valor del usufructo temporal de los -  
"bienes o derechos transmitidos.  
""""4. Aunque el acto o contrato no haya pro-  
"ducido efectos lucrativos, si la rescisión o  
"resolución se declarese por incumplimiento -  
"de las obligaciones del contratante fiscal-  
"mente obligado al pago del impuesto, no ha-  
"brá lugar a devolución alguna.  
""""5. Si el contrato queda sin efecto por  
"mutuo acuerdo de las partes contratantes, no  
"procederá la devolución del impuesto satisfe-  
"cho y se considerará como un acto nuevo suje-  
"to a tributación. Como tal mutuo acuerdo se  
"estimarán la avenencia en acto de concilia-  
"ción y el simple allanamiento a la demanda."

Se advierte en los comentaristas del transcri

to texto legal (43), la apreciación que en él hacen de un supuesto de devolución de impuestos, distinto del conocido con el nombre de devolución de impuestos ilegales o indebidos. Así, BAS Y RIVAS considera dicha normativa como propia del "derecho a la devolución del tributo" por "ineficacia de los actos y contratos" sometidos a estos impuestos (44). Y en la misma línea, RODRIGUEZ-VILLAMIL (45). Por su parte VILASECA MARCET aisla igualmente dicha normativa, estimando que se refiere a la "devolución del impuesto" que ha sido legalmente obtenido. Y la distingue de aquella otra devolución en la que el impuesto "haya sido exigido indebidamente, ya sea - por virtud de un error de hecho o de una aplicación equivocada de la Ley" (46).

#### B) LOS ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

Del Derecho español expuesto sobre los indicados impuestos de transmisiones patrimoniales, puede de-

- 
- (43) Son de destacar los profundos comentarios que hace el Profesor ALBIÑANA, sobre la normativa transcrita; los cuales orientan en buena parte esta exposición. Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: o.c., nota nº 1, XLV, § 37 y § 38.
- (44) Cfr. BAS Y RIVAS, F.: o.c., nota nº 7, 923.
- (45) Cfr. RODRIGUEZ-VILLAMIL, J.M.: o.c., nota - - nº 5, 319 s.
- (46) Cfr. VILASECA MARCET, J.M.: La base jurídica de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre, en "Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública", nº 35 (septiembre, 1959) 549.

rivarse que el hecho generador de la obligación de devolución por invalidez del negocio jurídico, está constituido por dos elementos que se producen sucesivamente:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho; que no ha sido realizado mediante el empleo de efectos timbrados. Representando dicho pago el cumplimiento de una obligación tributaria legal, cuyo hecho imponible consistió en un negocio jurídico, el cual implica la existencia de transmisiones patrimoniales, tanto "inter vivos" como "mortis causa"; ya onerosas, ya gratuitas.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido a la existencia del negocio jurídico, consistente en que: "se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, - rescisión o resolución de un acto o contrato" (47); con la conurrencia de los siguientes requisitos:

a) Que el negocio jurídico "no le hubiere producido efectos lucrativos" (48) al contribuyente. La Ley completa este requisito diciendo que: "Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil" (49). Cuyo artículo dice así:

---

(47) Vid. Artículo 7º, 1.

(48) Vid. Artículo 7º, 1.

(49) Vid. Artículo 7º, 2.

""""Artículo 1.295.- La rescisión obliga a  
"la devolución de las cosas que fueron objeto  
"del contrato con sus frutos, y del precio -  
"con sus intereses; en consecuencia, sólo po-  
"drán llevarse a efecto cuando el que la haya  
"pretendido pueda devolver aquello a lo que  
"por su parte estuviese obligado.  
""""Tampoco tendrá lugar la rescisión cuando  
"las cosas objeto del contrato se hallasen le-  
"galmente en poder de terceras personas que  
"no hubiesen procedido de mala fe.  
""""En este caso podrá reclamarse la indemni-  
"zación de perjuicios al causante de la le-  
"sión.""""

b) Que la declaración de invalidez del nego-  
cio jurídico no se realice "por incumplimiento de las  
obligaciones del contribuyente fiscalmente obligado al  
pago del impuesto" (50).

c) Que la declaración de invalidez del nego-  
cio jurídico no se realice "por mutuo acuerdo de las  
partes contratantes" (51). Explicando a continuación es-  
ta normativa que: "Como tal mutuo acuerdo se estimarán  
la avenencia en acto de conciliación y el simple allana-  
miento a la demanda" (52).

El condicionado precedente, correspondiente -  
al segundo elemento del hecho generador de la obliga-  
ción de devolución, trata de evitar unas conductas de-  
fraudadoras que, de no existir estos frenos legales, se  
podrían realizar mediante la simulación de la invalidez

---

(50) Vid. Artículo 7º, 4.

(51) Vid. Artículo 7º, 5.

(52) Vid. Artículo 7º, 5.

del negocio jurídico, con el fin de obtener devoluciones impositivas, evidentemente injustas.

C) LOS EFECTOS DEL HECHO GENERADOR.

Para analizar los efectos jurídicos del hecho generador, compuestos de los dos elementos antedichos, consideramos que es útil y esclarecedor, desdoblar el examen de aquellos en las dos fases o tiempos a que corresponde cada elemento.

1) En un primer momento, o sea, el correspondiente al primer elemento, constituido por el negocio jurídico que implica la existencia de una transmisión patrimonial; consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— El nacimiento de la obligación tributaria.

SEGUNDO.— La presunción de legalidad de dicha obligación tributaria, destinada a permanecer en el tiempo, mientras no resulte destruida mediante revisión declarada de oficio o resolviendo los correspondientes medios de impugnación. Ya que, produciéndose la transmisión patrimonial "la liquidación del impuesto ha sido bien practicada, —escribe VILASECA MARCET— ajustándose estrictamente a los preceptos de la Ley fiscal" (53).

TERCERO.— Por tanto, la legalidad del pago tributario, que merece el calificativo de no indebido,

---

(53) Cfr. VILASECA MARCET, J.M.: o.c., nota nº 46, 549 s.

es decir, legítimo por ser conforme a Derecho. Cuyo pago produce, obviamente, el efecto de la extinción de la obligación tributaria.

CUARTO.-- La no devolución del impuesto satisfecho, en virtud de la presunción de legalidad. Y a causa de la eventual petición formulada por el contribuyente, invocando que la transmisión patrimonial se halla afectada de invalidez.

2) En un segundo momento, o sea, el correspondiente al elemento posterior sobrevenido sobre la situación anterior, que está constituido por la declaración de invalidez del negocio jurídico, realizada con los requisitos antifraude exigidos por la ley; estimamos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.-- La declaración de invalidez del negocio jurídico no destruye la presunción de legalidad de la liquidación tributaria. Porque la invalidez corresponde, no al acto liquidatorio practicado por la Administración, sino al negocio jurídico producido por la voluntad de los interesados.

SEGUNDO.-- La declaración de invalidez produce la carencia de efectos jurídicos de la transmisión patrimonial. Porque una invalidez es, precisamente, carencia de efectos. Y estos efectos consisten en la desaparición de la transmisión patrimonial.

TERCERO.-- La obligación tributaria, aun mediando la invalidez del negocio jurídico, permanece siendo legal, incluso en la situación de ya extinguida.

por el pago. Pero sin embargo, deviene injusta por haber desaparecido su fundamento: la existencia de la transmisión patrimonial. Por eso consideramos que VILASECA MARCET ha escrito que, en este caso, "la ley estima justamente que no existe razón para la exigencia del gravamen tributario y procede a la devolución del impuesto ya ingresado" (54).

CUARTO.- La coexistencia de la invalidez del negocio jurídico, con el pago impositivo legal, origina el efecto jurídico fundamental del nacimiento de la obligación de devolución del impuesto de transmisiones patrimoniales. De forma que en la normativa se dispone que: "el contribuyente tendrá derecho a la devolución de los que satisfizo por cuotas del Tesoro" (55).

---

(54) Ibídem, 550.

(55) Vid. Artículo 7º, 1.

## CAPITULO XII

### LA DEVOLUCION DE BIENES: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES.

## S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LA DEFINICION NORMATIVA DE LOS HECHOS IMPONIBLES EN  
LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES.
- III. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO  
DE LAS EMPRESAS.
  - A) Formulación.
  - B) Devolución del impuesto por devolución de bienes.
    - a) Supuesto de bienes entregados por precio.
    - b) Supuesto de bienes entregados en consignación  
o depósito.
    - c) Supuesto de bienes entregados a prueba o ensa-  
yo.
    - d) Supuesto de bienes entregados a establecimien-  
to propio.
  - C) El hecho generador común de la obligación de devo-  
lución impositiva.



## IV. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE EL LUJO.

- A) Formulación.
- B) Devolución del impuesto por devolución de bienes.
  - a) El hecho generador de la obligación de devolución impositiva.
  - b) Supuesto de repercusión del impuesto: el acreedor de la obligación de devolución.

## V. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES.

- A) Los elementos del hecho generador.
- B) El fundamento del hecho generador.
- C) Los efectos del hecho generador.

= = = = =  
= = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Dedicamos esta Introducción al Capítulo, por un lado, para delimitar su contenido; y por otro, para establecer su plan expositivo.

Por lo que se refiere a la delimitación, debemos de considerar que el presente Capítulo se halla situado sistemáticamente, dentro del Título que denominamos: "Devolución de impuestos legales que devienen injustos". Y un tipo devolutivo perteneciente a este grupo, nos parece que está constituido por la "Devolución de impuestos sobre transferencias empresariales cuando sobreviene la devolución de bienes". Que es distinta de

la devolución de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales cuando sobreviene la invalidez del negocio jurídico, la cual ha sido objeto de estudio en el Capítulo anterior.

La separación de ambos Capítulos creemos que ha sido obligada, tanto porque se trata de impuestos diferentes, como porque la forma definitoria de los hechos imponibles es diversa. Cuya definición se comunica, obviamente, a la definición de los hechos generadores de la obligación de devolución impositiva.

Por lo que hace relación al plan expositivo, hemos considerado indispensable, por lo anteriormente razonado, y como pórtico del Capítulo, traer la técnica definitoria que utiliza el legislador para describir - los hechos imponibles de los impuestos patrios sobre las transferencias empresariales, cuya devolución es objeto de análisis en este Capítulo: el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo.

Y a continuación dividimos la exposición en tres partes:

- Una, que es dedicada a la devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Examinando su formulación en el ordenamiento y en sus comentaristas; la clase o tipo de la devolución del impuesto por devolución de bienes; y, por último, el hecho generador de esta obligación devolutiva.

- Otra, que es dedicada a la devolución del

Impuesto sobre el Lujo. Examinando también su formulación en nuestro Derecho; la clase o tipo de la devolución del impuesto por devolución de bienes; y el hecho generador de dicha obligación devolutiva.

- Y la última parte, la destinamos a proponer una teoría general del hecho generador de la obligación de devolución de ambos impuestos. Es decir, de los que denominamos "Impuestos sobre transferencias empresariales". Distinguiendo: los elementos del hecho generador; su fundamento; y sus efectos jurídicos.

Concentramos nuestra atención en el hecho generador de esta obligación de devolución de impuestos, porque constituye una noción nuclear que suministra el conocimiento sustancial de dicha relación obligatoria. Y porque, alrededor del cual, giran la mayoría de las cuestiones, que configuran plenamente el tipo de devolución de impuestos por devolución de bienes.

## II. LA DEFINICION NORMATIVA DE LOS HECHOS IMPONIBLES EN LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES.

El legislador, para someter a imposición aquella manifestación de capacidad contributiva que es denominada en la Ley General Tributaria: "la circulación de los bienes" (1), suele definir los hechos imponibles de dos formas; es decir, suele optar entre dos técnicas

---

(1) Vid. Artículo 26, 1, c) de la Ley General Tributaria.

configuradoras de aquellos:

PRIMERA.— Acudiendo a la tipología de los negocios jurídicos, creada por el Derecho privado. Con lo cual, no solo aprovecha algo que ya está delimitado y configurado, y que tiene un común consenso; sino que el legislador se evita una nueva delineación de los hechos imponibles, que creemos no alcanzaría una mayor precisión y seguridad que la que proporciona el Derecho privado.

SEGUNDA.— Absteniéndose de acudir a los tipos jurídicos elaborados por el Derecho privado, delimita los hechos imponibles de acuerdo con las características extrajurídicas del objeto o materia de la imposición, como pueden ser los conceptos económicos, preponderantemente. Es decir, el legislador se fija entonces, en las categorías conceptuales extrajurídicas, que son usuales, vulgares y corrientes en el ámbito del tráfico o de las transacciones empresariales.

A esta doble posibilidad de conducta por parte del legislador, creemos que se refiere el artículo 25 de la Ley General Tributaria, siguiendo la correcta interpretación dada por los Profesores PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA (2) y también FERREIRO LAPATZA (3). Cu-

---

(2) Cfr. PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ, E.: Curso de Derecho tributario (I) (Madrid, EDERSA, 1975) 112-116 passim.

(3) Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho financiero español (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975) 68.

yo artículo parece que refleja las dos opciones que sue le elegir el legislador, para definir los hechos imponibles: una, la de que "consista en un acto o negocio jurídico" (4); y otra, la de que "se delimite atendiendo a conceptos económicos" (5).

Pues bien, la segunda forma definitoria o técnica configuradora de los hechos imponibles, es decir, aquella que los delimita normativamente, no tomando del ordenamiento privado "los negocios jurídicos tipificados", sino "atendiendo a conceptos económicos", parece que constituye la práctica utilizada para la configuración de los hechos imponibles, correspondientes, fundamentalmente, al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (6) y al Impuesto sobre el Lujo (7). En lo sucesivo: "Impuestos sobre transferencias empresariales" (8). Cuya expresión entendemos que comprende ambas figuras impositivas. Refiriéndose las "transferencias -

---

(4) Vid. Artículo 25, 2, de la Ley General Tributaria.

(5) Vid. Artículo 25, 3, de la Ley General Tributaria.

(6) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: El Derecho privado en el ordenamiento tributario español, Estudio incorporado a "Ensayos sobre jurisprudencia tributaria", de LLAMAS LABELLA, M.A. (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973) XLVII, § 53.

(7) Ibídem, XLVII, § 54.

(8) Elegimos esta expresiva y clara terminología, siguiendo a ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: El sistema fiscal en España (Madrid, Guadiana de Publicaciones, 1974) 198-214 passim.

empresariales", solamente a las de carácter oneroso e -  
"inter vivos", ya sean de bienes calificados fiscalmen-  
te como de "lujo" o no. Dichas figuras impositivas van  
a determinar el ámbito del tipo o clase de devolución -  
de impuestos, de la que nos ocupamos en el presente Ca-  
pítulo.

### III. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL - TRAFICO DE LAS EMPRESAS.

#### A) FORMULACION.

El Texto Refundido del Impuesto General sobre  
el Tráfico de las Empresas, de 1966, en su artículo 37,  
situado dentro de la "Exacción y administración del Im-  
puesto", dice así, en la parte atinente al extremo que  
tratamos:

""""Artículo 37. Devoluciones.

""""A) Supuestos generales de devolución.

""""Los contribuyentes tienen derecho a la -  
"devolución del Impuesto satisfecho en los si  
"guientes casos:

""""a) Cuando por resolución firme judicial  
"o administrativa, o cuando, con arreglo a De  
"recho y a los usos del comercio, queden sin  
"efecto las operaciones por las que hubieren  
"contribuido por este Impuesto.

""""b) En los supuestos de entregas en con-  
"signación, depósito o prueba o ensayo, si se  
"devuelven los productos, bienes o mercancías  
"objeto de dichas operaciones.

""""c) En los casos de devolución de los bie-  
"nes, artículos o productos entregados en los  
"establecimientos propios..." abiertos al pú-  
"blico para destinarlos al comercio.""""(9).

---

(9) Vid. La remisión a los artículos 3º, b); 16,  
c) y 17, c) del Texto Refundido.

Es de advertir que el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de 1971, (10) regula esta materia en forma idéntica a la transcrita del Texto Refundido.

Los comentaristas del texto legal transcrito, en su deseo de reducir a unidad la variedad de los casos que contiene, califican este grupo de devoluciones de manera diversa. Unos emplean una composición mixta - de locuciones, tanto jurídicas como extrajurídicas. Así, AMOROS RICA afirma que se trata de devoluciones por - "falta de realización de operaciones por ineffectividad o por ineficacia" (11). Y SOTO GUINDA escribe que son "devoluciones por ineficacia jurídica o ineffectividad económica" (12).

Sin embargo, otros autores utilizan solamente las expresiones extrajurídicas. Es el caso de LOPEZ BERENGUER, quien entiende que este tipo devolutivo debe denominarse: "Devolución por anulación de operaciones" (13). Esta expresión aparece también en el Regla-

---

(10) Cfr. Artículo 55, 1, del Reglamento.

(11) Cfr. AMOROS RICA, N.: Manual de Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1967) 75.

(12) Cfr. SOTO GUINDA, J.: Tributación de las sociedades en España (2ª ed., Madrid, Guadiana de Publicaciones, 1973) 511.

(13) Cfr. LOPEZ BERENGUER, J.: Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas "Exenciones, liquidaciones y devoluciones" (Bilbao, Ed. Deusto, 1968) 208.

mento General de Recaudación (14). Por último, el Profesor ALBIÑANA considera que éstas son devoluciones "por no cumplirse o realizarse en definitiva la operación que generó la obligación tributaria" (15).

Estas últimas calificaciones, es decir, las que emplean términos extrajurídicos solamente, nos parece que son las más conformes con la forma de definición de los hechos imponibles elegida por el legislador. Ya que, tal como hemos visto en el epígrafe inmediato anterior, se ha preferido la utilización del lenguaje propio del ámbito empresarial, renunciando a la remisión a las figuras o modelos de que dispone el Derecho (16). En suma, el legislador ha querido atender solamente a la efectividad del tráfico empresarial, el cual constituye el indicador de una capacidad contributiva clara: la circulación empresarial de bienes.

Y para definir el hecho generador de la devolución del impuesto que nos ocupa, se ha seguido obviamente el referido criterio de la efectividad de la circulación empresarial de bienes. De tal forma que, si se entregan bienes: se devenga o nace el impuesto. Y si los bienes entregados se devuelven: se devuelve también el impuesto. Es decir, surge el derecho a la devolución impositiva.

---

(14) Cfr. Artículo 65, 2, b).

(15) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: o.c., nota nº 8, 696.

(16) IDEM, o.c., nota nº 6, XLVII, § 53.



Por ello nos ocupamos a continuación de la devolución del impuesto que consideramos, a causa de la devolución de bienes. Cuya "devolución de bienes" estimamos que constituye el elemento sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria. Y la coexistencia de ambos produce el nacimiento de esta clase de obligación devolutiva.

#### B) DEVOLUCION DEL IMPUESTO POR DEVOLUCION DE BIENES.

Este tipo especifico que se aloja en la normativa del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, lo denominamos "Devolución de impuestos por devolución de bienes", en función del elemento sobrevenido: devolución de bienes, que supone la desaparición del hecho imponible. Nos parece que es forzoso caracterizar así dicho tipo devolutivo, porque se trata de una obligación tributaria legítima que, sin dejar de serlo, deviene injusta con posterioridad, a causa de sobrevenirle la eliminación del hecho imponible. Porque la eliminación de éste es provocada por la devolución de los bienes entregados, la cual implica la desaparición efectiva de la transferencia empresarial, en cuanto hecho indicador de capacidad contributiva.

Como el texto legal utiliza la expresión de devolución de bienes, hemos optado por aceptarla porque consideramos que es suficientemente expresiva y clara. Más que si hubiéramos propuesto la de reintegración o regreso de bienes, que estimamos hubieran supuesto un

peligro de confusión o ambigüedad. Y aunque la expresión legal de "devolución de bienes", pueda suponer una cierta redundancia, al hablar de "Devolución de impuestos por devolución de bienes", nos parece que ambas nociones quedan deslindadas, porque una cosa es la devolución del impuesto, y otra distinta la devolución de los bienes entregados; la cual constituye el elemento sobrevenido del hecho generador de la obligación de devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Ahora bien, la normativa anteriormente transcrita, ofrece cuatro supuestos de devolución de bienes, que fueron en su día entregados:

- por precio.
- en consignación o depósito.
- a prueba o ensayo.
- a establecimiento propio.

Estos supuestos son constitutivos de otros tantos tipos o subespecies de la "Devolución de impuestos por devolución de bienes", en el marco del Impuesto que nos ocupa. Y a continuación analizamos el hecho generador de cada clase de obligación de devolución impositiva, que en cada uno se contiene.

a) Supuesto de bienes entregados por precio.

El hecho generador de la obligación de devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a causa de la devolución de bienes que han sido en

tregados por precio; consideramos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible consistió en una entrega de bienes, hecha por fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas, en favor de compradores o adquirentes —normalmente minoristas o consumidores—, a título de venta, suministro o cualquier transmisión por precio.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido, consistente en la devolución de los bienes entregados, a causa de que tales entregas hayan quedado "... sin efecto... por resolución firme judicial o administrativa, o... con arreglo a derecho y a los usos de comercio" (17).

Por lo que se refiere al primer elemento, se advierte que el legislador no ha pretendido definir el hecho imponible, remitiéndose al ámbito jurídico que contiene la figura del contrato general de compraventa mercantil; sino acudiendo al ámbito extrajurídico de la materialidad o efectividad de la transferencia empresarial de bienes. Y por lo que se refiere al segundo elemento del hecho generador, se puede apreciar claramente el condicionado legal, que exige que la devolución de bienes responda a una conducta cierta. Ya que —la simulación de una devolución de bienes, que pretende

---

(17) Cfr. Artículo 37, A), a) del Texto Refundido.

defraudar el impuesto, constituiría evidentemente un caso de devolución impositiva injusta, que no puede proteger el ordenamiento. Por ello se requiere que la devolución de bienes se produzca, porque la entrega de los bienes haya quedado sin efecto por resolución firme o con arreglo a derecho y a los usos del comercio.

b) Supuesto de bienes entregados en consigna-  
ción o depósito.

El hecho generador de la obligación de devolu-  
ción del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empre-  
sas, a causa de la devolución de bienes que han sido en  
tregados en consignación o depósito; consideramos que  
está constituido por los siguientes elementos, que se  
producen sucesivamente:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es  
decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido  
realizado en cumplimiento de una obligación tributaria,  
cuyo hecho imponible consistió en una entrega de bienes,  
hecha por fabricantes, industriales o comerciantes mayo-  
ristas, en favor de compradores o adquirentes —normal-  
mente minoristas o consumidores—, a título de consig-  
nación o depósito.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido, con  
sistente en la devolución de los bienes entregados en  
consignación o depósito (18), ya sea por no haberlos  
vendido o por no interesar su adquisición en pleno domi-

---

(18) Cfr. Artículo 37, A), b) del Texto Refundido.

nio.

Por lo que se refiere al primer elemento, se observa que el legislador no ha tenido intención de definir el hecho imponible, remitiéndose al ámbito jurídico que contiene una figura del contrato especial de compraventa mercantil: la realizada en consignación o depósito. La cual es una compraventa condicional, cuyo cumplimiento está sometido a una condición suspensiva: la adquisición en firme, ya sea por haber vendido la cosa o ya sea —sin haberla vendido— por haber adquirido el dominio sobre la misma. Sino que el legislador, para definir el hecho imponible, ha optado por limitarse al ámbito extrajurídico de la efectividad de la transferencia empresarial de bienes, como hecho indicador de capacidad contributiva.

c) Supuesto de bienes entregados a prueba o ensayo.

El hecho generador de la obligación de devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a causa de la devolución de bienes que han sido entregados a prueba o ensayo; consideramos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible consistió en una entrega de bienes,

hecha por fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas, en favor de compradores o adquirentes —normalmente minoristas o consumidores—, a título de prueba o ensayo.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido, consistente en la devolución de los bienes entregados a prueba o ensayo (19), a causa de que dicha experimentación no haya resultado satisfactoria.

Por lo que se refiere al primer elemento, se advierte también que el legislador no ha pretendido definir el hecho imponible, remitiéndose al ámbito jurídico que contiene una figura del contrato especial de compraventa mercantil: la realizada a prueba o ensayo. La cual es una compraventa condicional, cuyo cumplimiento está sometido a una condición suspensiva: que la prueba o ensayo resulten satisfactorios para el comprador. Sin embargo el legislador, para delimitar el hecho imponible, ha optado por limitarse al ámbito extrajurídico de la efectividad de la transferencia empresarial de bienes, en cuanto es constitutiva de un hecho indicador de capacidad contributiva.

d) Supuesto de bienes entregados a establecimiento propio.

El hecho generador de la obligación de devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a causa de la devolución de bienes que han sido

---

(19) Cfr. Artículo 37, A), b) del Texto Refundido.

entregados, con el fin de destinarlos al comercio, a un establecimiento propio abierto al público; consideramos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible consistió en una entrega de bienes, hecha por fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas, a un establecimiento propio abierto al público, con el fin de destinarlos al comercio (20).

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido, consistente en la devolución de los bienes entregados al establecimiento propio, a causa de su retorno al fabricante, industrial o comerciante mayorista. Es decir, por el regreso de los bienes, de la Sucursal a la Central.

Nos encontramos, pues, ante una operación interna o transferencia empresarial entre Central y Sucursal, la cual es explicable en el ámbito extrajurídico únicamente. Porque en este caso el legislador no hubiera podido, aunque hubiera querido, utilizar la figura tipificada de la compraventa mercantil.

C) EL HECHO GENERADOR COMUN DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION IMPOSITIVA.

Decíamos anteriormente que la devolución del

---

(20) Cfr. Artículo 37, A), c) del Texto Refundido.

Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por devolución de bienes, presentaba cuatro supuestos:

- La devolución de bienes entregados por precio.
- La devolución de bienes entregados en consignación o depósito.
- La devolución de bienes entregados a prueba o ensayo.
- La devolución de bienes entregados a establecimiento propio.

Cuyos supuestos constituyen evidentemente, - cuatro clases de devolución del impuesto considerado. Entonces, no resulta difícil advertir la existencia de un hecho generador común a dichas clases devolutivas. Lo que confirma la proposición que antes adelantábamos: que es factible hablar de la devolución del impuesto por devolución de bienes.

En consecuencia, el hecho generador común de la obligación de devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas —siempre que no se trate del régimen de estimación objetiva (21)—, estimamos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen con carácter sucesivo y por este orden:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria

---

(21) Cfr. Artículo 55, 2, del Reglamento.



legal, cuyo hecho imponible consistió en una entrega de bienes.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en la devolución de los bienes entregados,

#### IV. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE EL LUJO.

##### A) FORMULACION.

El Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, de 1966, en su artículo 12, situado dentro de las "Normas comunes", dice así, por lo que se refiere a la parte correspondiente al tipo de devolución que ahora consideramos:

""""Artículo 12. Devoluciones.  
""""2. Los sujetos pasivos tendrán derecho a "la devolución del Impuesto ingresado cuando "por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho y a los usos "de comercio, queden sin efecto las adquisi- "ciones gravadas."""""

Los comentaristas califican este supuesto de devolución impositiva de forma diversa. Hay quien lo considera únicamente desde una perspectiva jurídica. Creemos que es el caso de SOTO GUINDA, el cual lo expone bajo el epígrafe: "Devoluciones por ineficacia jurídica" (22); indicando que: "No aparece regulada en el Texto Refundido la devolución del impuesto en base a la posible ineffectividad económica de las operaciones gra-

---

(22) Cfr. SOTO GUINDA, J.: o.c., nota nº 12, 541.

vadas" (23). Sin embargo algún autor explica esta devolución desde una óptica extrajurídica, mediante la utilización de locuciones propias del lenguaje empresarial vulgar y corriente. Nos parece que es el caso de ARIAS VELASCO, quien denomina la devolución con la expresión de: "Desgravación por anulación, rescisión o ineficacia de las operaciones gravadas" (24).

En cualquier caso, consideramos que para hacer un correcto entendimiento de este supuesto devolutivo, habrá que estar a la forma con que ha definido el legislador los hechos impositivos correspondientes al impuesto que se devuelve. Porque indudablemente, por la propia naturaleza del fenómeno de la devolución de impuestos, constituye a nuestro modo de ver un factor obligadamente condicionante. Y la forma o técnica definitoria de los hechos impositivos del Impuesto sobre el Lujo, es aquella que los delimita en función de la efectividad de la transferencia empresarial de bienes, prescindiendo de la remisión a las figuras-tipo elaboradas por el Derecho. Por ello creemos que ha escrito el Profesor ALBIÑANA que: "La Ley del Impuesto de lujo puede situarse en línea con la del Impuesto sobre el Tráfico de las empresas, en cuanto a su independencia del ordenamiento jurídico-privado" (25). Recalcando más adelante (23) Ibídem, 541, nota de pie de página num. (79).

(24) Cfr. ARIAS VELASCO, J.: Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo (comentarios) (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1974) 75.

(25) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: o.c., nota nº 6, XLVII, f 54.

te, en relación con el Impuesto sobre el Lujo que: "La propia contextura de las operaciones sujetas a los impuestos indirectos, induce, al parecer, a que las disposiciones que les regulen, prescindan de los actos o negocios jurídicos, y atiendan, exclusivamente, a la materialidad de las actividades, actos u operaciones..." (26).

Planteada así la cuestión, estimamos que el elemento decisivo para la configuración del hecho generador de la devolución impositiva, está constituido por la devolución de los bienes de lujo, que en su día fueron adquiridos. De tal forma que, si se adquieren: se devenga o nace el impuesto. Y si los bienes de lujo adquiridos se devuelven: se devuelve también el impuesto. Es decir, nace el derecho a la devolución impositiva.

Entonces consideramos, que la formulación legal de que "... queden sin efecto las adquisiciones gravadas... por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho y a los usos de comercio", es preciso interpretarla en el sentido de que, no cualquier devolución de bienes —calificados fiscalmente como de lujo—, es suficiente para engendrar la devolución. Sino que se exige que dicha devolución sea cierta y no simulada, es decir, declarada mediante resolución firme, judicial o administrativa. Y ello por razones de evitar una posible conducta fraudulenta, con base en la cual se pretendiera ejercitar un derecho injusto a la

---

(26) Ibídem, XLVII, § 54.

devolución impositiva.

Por ello nos ocupamos a continuación, de la devolución del impuesto de lujo a causa de la devolución de bienes. Cuya devolución de bienes estimamos que constituye el elemento sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria. Produciendo la coexistencia de ambos, el nacimiento de esta clase de obligación de devolución.

#### B) DEVOLUCION DEL IMPUESTO POR DEVOLUCION DE BIENES.

Este tipo específico, que se aloja en la normativa del Impuesto sobre el Lujo, lo denominamos también "Devolución de impuestos por devolución de bienes", en función del elemento sobrevenido: devolución de bienes, que supone la desaparición del hecho imponible. Nos parece que resulta forzoso caracterizar así dicho tipo devolutivo, porque se trata de una obligación tributaria legítima que, sin dejar de serlo, deviene injusta con posterioridad, a causa de sobrevenirle la eliminación del hecho imponible. Porque la eliminación de éste es provocada por la devolución de los bienes de lujo adquiridos, la cual implica la desaparición efectiva de la transferencia empresarial, concebida como hecho indicador de capacidad contributiva.

Y aunque la expresión que se propone: "Devolución de impuestos por devolución de bienes", pueda suponer una cierta redundancia, nos parece que, por un lado es suficientemente expresiva y clara; y por otro, que

ambas nociones son perfectamente deslindables. Porque una cosa es la devolución del impuesto, y otra distinta, la devolución de los bienes de lujo adquiridos. La cual constituye el elemento sobrevenido del hecho generador de la obligación de devolución del Impuesto sobre el Lujo.

A continuación nos ocupamos de analizar, en primer lugar, el hecho generador, descompuesto en sus elementos constitutivos; y en segundo lugar, la persona del acreedor de la obligación de devolución del impuesto de lujo, en el supuesto de la repercusión impositiva.

a) El hecho generador de la obligación de devolución impositiva.

El hecho generador de la obligación de devolución del Impuesto sobre el Lujo, a causa de la devolución de los bienes adquiridos —calificados fiscalmente como de lujo—; consideramos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen con carácter sucesivo y por este orden:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible consistió en la adquisición de bienes de lujo.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en la devolución de los bienes de lujo adquiridos, porque "... queden sin efecto las adquisiciones gravadas... -

por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho y a los usos de comercio" (27).

Por lo que se refiere al primer elemento, se advierte que el legislador no ha pretendido definir el hecho imponible, remitiéndose al ámbito jurídico que contiene la figura del contrato de compraventa mercantil; sino que acude al ámbito extrajurídico de la materialidad o efectividad de la transferencia empresarial de bienes de lujo. Y por lo que se refiere al segundo elemento del hecho generador, se puede apreciar claramente el condicionado legal, que exige que la devolución de bienes de lujo responda a una conducta cierta. Ya que la simulación de una devolución de bienes de lujo, que pretende defraudar el impuesto, constituiría evidentemente un caso de devolución impositiva injusta, la cual no puede proteger el ordenamiento. Por ello se requiere legalmente, que la devolución de bienes de lujo se produzca, porque queden sin efecto las adquisiciones gravadas, a causa de resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho y a los usos de comercio.

b) Supuesto de repercusión del impuesto: el acreedor de la obligación de devolución.

Teniendo presente la estructura de la norma, una vez determinado el supuesto fáctico, aparece la consecuencia jurídica del hecho generador que antecede, la

(27) Cfr. Artículo 12, 2, del Texto Refundido.

cual viene formulada legalmente con estas palabras: "Los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución del impuesto ingresado" (28). Pero, en un impuesto en el que se produce la repercusión del transmitente al adquirente, ¿quién es el sujeto pasivo al que se atribuye el derecho a la devolución del impuesto?

"En la mayoría de los supuestos —escribe ARIAS VELASCO—, al producirse la rescisión o anulación de la operación gravada, o bien el precio no habría llegado a percibirse, o bien el transmitente procederá a restituir la totalidad del precio, impuesto incluido. En ambos casos, la solución lógica es que el derecho a la devolución corresponda al sujeto pasivo obligado al pago, que en su momento satisfizo el impuesto. Ahora bien, por excepción, cabe concebir supuestos en que las cosas suceden de modo distinto. Por ejemplo: que, anulada una operación entre particulares, el vendedor que hubiese ingresado el impuesto se limite a restituir el precio y, en cuanto al importe del impuesto, considere cumple con entregar el oportuno justificante de su pago, a fin de que sea el comprador quien solicite la devolución. O bien que el vendedor resulte insolvente, y no pueda restituir ni el precio ni el impuesto. Parece que en estos casos habría de reconocerse al comprador, en su calidad de contribuyente, el derecho a la devolución" (29). Estas atinadas consideraciones nos llevan a contestar al interrogante antes planteado, siguiendo al

(28) Cfr. Artículo 12, 2, del Texto Refundido.

(29) Cfr. ARIAS VELASCO, J.: o.c., nota nº 24, 75 s.

mencionado autor. La expresión: "Los sujetos pasivos tendrán derecho a la devolución del impuesto", habrá que entenderla ampliamente, de tal forma que comprenda, tanto al transmitente-vendedor como al adquirente-comprador, es decir, tanto al deudor tributario como al repercutido. El derecho a la devolución corresponderá generalmente al primero y excepcionalmente al segundo.

#### V. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSFERENCIAS EMPRESARIALES.

Habiendo analizado anteriormente los hechos generadores de las obligaciones de devolución, tanto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas como del Impuesto sobre el Lujo, nos parece que es posible esbozar un ensayo de teoría general del hecho generador de la obligación de devolución de dichos impuestos, que venimos denominando sobre las transferencias empresariales. Cuyo intento lo estructuramos en función de los siguientes aspectos del hecho generador devolutivo, de los que nos ocupamos seguidamente:

- Elementos.
- Fundamento.
- Efectos jurídicos.

##### A) LOS ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

El hecho generador de la obligación de devolución de los impuestos sobre transferencias empresaria-



les, por causa de la devolución de bienes transferidos; consideramos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen con carácter sucesivo y por este orden:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legal por ser conforme a Derecho, que ha sido realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible consistió en una transferencia empresarial, generalmente onerosa e "inter vivos", de bienes calificados fiscalmente de lujo, o no.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en la devolución de los bienes transferidos empresarialmente, siempre que se trate de una devolución de bienes, que sea cierta y no simulada.

#### B) EL FUNDAMENTO DEL HECHO GENERADOR.

Es sabido que el fundamento de los hechos imponibles de los impuestos que consideramos aquí, se halla en que, al consistir en transferencias empresariales, exteriorizan la existencia de una capacidad contributiva concreta: la circulación empresarial de bienes. Ahora bien, estos hechos imponibles tienden por su propia naturaleza, a permanecer en el tiempo. Y en tanto en cuanto se mantienen existentes, están fundamentando la legítima percepción que en su día se hizo del impuesto.

Sin embargo, esta permanencia se halla amena-

zada por la posibilidad de que los bienes transferidos empresarialmente, sean devueltos a su procedencia. En este caso se produce la desaparición de la transferencia empresarial, que conlleva la eliminación de la capacidad contributiva. Cuya existencia justificó en su día el impuesto. Lo que implica también la eliminación del fundamento de la legítima obtención del impuesto.

Pero una cosa es el fundamento del hecho imponible, y otra distinta el fundamento del hecho generador de la devolución impositiva. Sin embargo son dos nociones conceptualmente distintas, pero íntimamente ligadas. Tanto que, el fundamento del hecho generador de la devolución, se halla, precisamente, en la pérdida del fundamento del hecho imponible.

Efectivamente, la devolución de los bienes transferidos empresarialmente, implica la desaparición de la transferencia empresarial, eliminando la capacidad contributiva que en su día motivó la imposición. - Por tanto, el fundamento del hecho generador de la devolución, está constituido por la desaparición de la transferencia empresarial con posterioridad a su existencia. Y este fenómeno de eliminación de capacidad contributiva, se advierte en las "transferencias empresariales", las cuales, por su propia naturaleza, son susceptibles de desaparición por la devolución de los bienes transferidos, lo que nos parece que no sucede en otros hechos indicadores de capacidad contributiva.

## C) LOS EFECTOS DEL HECHO GENERADOR.

Para analizar los efectos jurídicos del hecho generador, compuesto de los dos elementos antedichos, consideramos que es útil y esclarecedor dividir el examen de aquellos, en las dos fases o tiempos a que corresponde cada elemento: el primer momento, de la producción del hecho imponible; y el segundo, relativo a la producción del hecho generador de la devolución.

1) En un primer momento, o sea, el constituido por la realización de la transferencia empresarial de bienes; consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— El nacimiento de la obligación tributaria.

SEGUNDO.— La presunción de legalidad de dicha obligación tributaria, destinada a permanecer en el tiempo, mientras no resulte destruida la presunción mediante revisión declarada de oficio o resolviendo los correspondientes medios de impugnación.

TERCERO.— En consecuencia, la legalidad del pago tributario, que merece el calificativo de no indebido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho. Cuyo pago produce, obviamente, el efecto de la extinción de la obligación tributaria.

CUARTO.— Como una derivación de la presunción de legalidad de la obligación tributaria, el efecto de la no devolución del impuesto, que habría de constituir la resolución a adoptar ante una posible pretensión del

contribuyente, en la que invocara la desaparición de la transferencia empresarial, por haberse devuelto los bienes transferidos.

2) En un segundo momento, o sea, el constituido por el hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en la devolución de los bienes transferidos empresarialmente, operada con los requisitos antifraude exigidos por la ley; estimamos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— La devolución de los bienes no altera la presunción de legalidad de la liquidación tributaria. Porque dicho retorno empresarial no afecta al acto liquidatorio practicado por la Administración, sino a la transferencia empresarial.

SEGUNDO.— En consecuencia, la obligación tributaria permanece siendo legítima, incluso en la situación de ya extinguida por el pago, a pesar de que se haya producido la devolución de los bienes. Lo que ocurre es que deviene injusta por haber desaparecido su fundamento: la existencia de la transferencia empresarial.

TERCERO.— La coexistencia de la devolución de bienes, con el pago impositivo legítimo, produce el efecto jurídico fundamental, del nacimiento de la obligación de devolución de los impuestos sobre transferencias empresariales.

## CAPITULO XIII

### EL ACONTECIMIENTO EXCEPCIONAL: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. EL "SGRAVIO" FISCAL.
  - A) Formulación en el Derecho italiano.
  - B) Consideraciones críticas.
- III. LA DESGRAVACION FISCAL.
  - A) Formulación extrajurídica.
  - B) Formulación jurídica.
- IV. LAS TECNICAS JURIDICAS DESGRAVATORIAS.
  - A) Formulación en el Derecho español.
  - B) Consideraciones críticas.
- V. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO POR ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES.
  - A) Recapitulación.
  - B) Metodología.

VI. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES.

- A) Los elementos del hecho generador.
- B) El fundamento del hecho generador.
  - a) La desaparición de capacidad contributiva.
  - b) La devolución: exigencia de justicia.
- C) Los efectos del hecho generador.

= = = = =  
= = = =  
= =

I. INTRODUCCION.

Destinamos este epígrafe introductivo, no sólo para delimitar el contenido del presente Capítulo, y así poder situarlo en el sistema del trabajo; sino también para establecer su plan expositivo.

Por lo que se refiere a la delimitación, debemos de considerar que el presente Capítulo se halla situado sistemáticamente, dentro del Título que denominamos: "Devolución de impuestos legales que devienen injustos". Y un tipo devolutivo perteneciente a este grupo, estimamos que está constituido por la "Devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales". Cuya clase de devolución es distinta, tanto de la Devolución de impuestos por invalidez del negocio jurídico —que se refiere a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales—; como de la Devolución de impuestos por devolu-

ción de bienes —que hace relación a los impuestos sobre transferencias empresariales—. Estos dos últimos tipos de devolución impositiva componen, respectivamente, los dos Capítulos anteriores a éste.

Por lo que se refiere al plan expositivo, hemos observado en primer lugar, que el Profesor POTITO ha señalado la existencia de una clase de devolución de impuestos, distinta de las demás especies, la cual se halla alojada dentro del contenido de la figura italiana denominada: sgravio fiscal. Que aparece con ocasión de la producción de acontecimientos excepcionales, los cuales afectan a la justicia de la obligación tributaria y son posteriores a ésta (1).

Después de exponer la formulación que el Derecho italiano hace del sgravio fiscal, tratamos de determinar la clase de hechos que son productores del mismo; la clase de impuestos que son objeto del sgravio; su significado; y la relación del sgravio con la devolución de impuestos.

A continuación nos planteamos la exigencia de indagar si el sgravio tiene su correspondencia en Derecho español; considerando que debe de traducirse con la expresión de Desgravación fiscal, y que su figura paralela es ésta, por lo que nos ocupamos de ella en el epígrafe de este nombre. Consideramos tanto su formulación extrajurídica como su formulación jurídica, para llegar

---

(1) Cfr. POTITO, E.: La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Car-tevalori-Ercolano, 1970) 27. 89. 159. 164.

a la conclusión de que dicha noción desaparece del terreno del Derecho, para dar paso, mediante su transformación, a las denominadas técnicas jurídicas desgravatorias.

Por ello dedicamos el apartado siguiente a dichas técnicas según el Derecho español, distinguiendo: la condonación, la moratoria, la exención y la devolución. Después de diferenciarlas, limitamos el estudio a partir de aquí, a lo que es objeto directo del trabajo: la Devolución del impuesto por acontecimientos excepcionales. Cuya clase de devolución impositiva tratamos de elaborar dogmáticamente, teniendo en cuenta las ideas suministradas, tanto del Derecho italiano como del Derecho español, que estimamos complementarios.

Por último, y considerando que el hecho generador de la obligación de devolución a que nos referimos, constituye el factor aglutinador y ordenador de dicha relación obligatoria, destinamos el último epígrafe del Capítulo, al "Hecho generador de la obligación de devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales". Distinguiendo: los elementos del hecho generador, su fundamento y sus efectos jurídicos.

De aquí que, de acuerdo con lo antedicho, el plan expositivo es el siguiente:

- El sgravio fiscal.
- La desgravación fiscal.
- Las técnicas jurídicas desgravatorias.
- La devolución del impuesto por acontecimientos excepcionales.



- El hecho generador de la obligación de devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales.

## II. EL "SGRAVIO" FISCAL.

### A) FORMULACION EN EL DERECHO ITALIANO.

La figura fiscal del sgravio, producto de la legislación tributaria italiana, ha sido objeto de estudio y de una exposición de cierta amplitud, por parte de Gustavo INGROSSO en su Diritto finanziario. Ha formulado su noción con estas palabras: "Las listas cobratorias son irrevocables: la cuota impositiva en ella inscrita no puede ser aumentada ni disminuida, ni mucho menos suprimida. No obstante, durante la ejecución de la lista cobratoria, puede sobrevenir un evento en virtud del cual el Estado, por razones de economía o de equidad tributaria o de orden público, resulta inducido, o a disminuir el importe de un determinado impuesto, o a suspender su aplicación por un período de tiempo más o menos largo. Esto es el sgravio" (2)

A continuación divide el sgravio, en especial y normal. El sgravio especial es dispuesto por una ley de esta naturaleza, casi siempre es colectivo y abundan ejemplos de él en la legislación tributaria. El sgravio normal aparece contenido en las leyes tributarias ordinarias o generales, y puede y debe concederse cuando se produzcan los requisitos establecidos para obtenerlo

---

(2) Cfr. INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario - (2ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1956) 617.

(3). Como casos que producen el sgravio normal, cita IN GROSSO, entre otros, los siguientes:

1º Con relación al impuesto sobre terrenos: aquellos hechos graves e imprevistos que ocasionan la pérdida, al menos, de los dos tercios del producto ordinario de la finca.

2º Con relación al impuesto sobre edificios: aquellos hechos consistentes en ruina, incendio o demolición, que hagan absolutamente inhabitable el local, por algún tiempo.

3º Con relación a otros impuestos sobre la renta: la muerte de uno de los componentes de la familia, que determina la disminución importante de los ingresos de ésta.

Por otra parte, el Codice tributario, —recopilación que contiene la legislación italiana vigente—, incluye varios hechos o acontecimientos productores del sgravio fiscal. Los cuales consisten en la pérdida, por causa de fuerza mayor, de los productos o bienes fabricados, sometidos al gravamen de algunos impuestos de fabricación. Así por ejemplo, el Texto único del Impuesto de fabricación de alcoholes, dispone:

""""Artículo 30.— En el caso de incendio así "como de pérdida por fuerza mayor, del alcohol o del coñac existente en el almacén sometido a inspección financiera, procede la desgravación del impuesto que efectivamente grava el producto, siempre que sea debidamente

(3) Ibídem, 617 s.



## B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

Acabamos de ver la formulación que, sobre la figura del sgravio fiscal, hace el Derecho italiano. En la cual, no solamente se ha hecho mención de su noción y clases, sino también de un elenco de hechos o acontecimientos que producen el sgravio, con relación a determinados impuestos. A la vista de todo cuanto se ha expuesto, nos parece necesario, con relación a los fines de esta investigación, señalar las siguientes ideas que juzgamos básicas, a modo de consideraciones críticas, tanto en un sentido afirmativo como modificativo:

PRIMERA.— Se ha visto que el Derecho italiano expuesto, hace referencia a una serie de hechos o acontecimientos que, con relación a determinados impuestos, mueven al legislador a disponer y establecer el sgravio. De aquí que nos ocupemos a continuación:

- De la clase de hechos o acontecimientos que son productores del sgravio.

- De la clase de impuestos que son objeto del sgravio.

- Del significado del sgravio.

- De la relación del sgravio con la figura de la devolución de impuestos.

SEGUNDA.— Por lo que se refiere a la clase de hechos o acontecimientos, que ponen en funcionamiento - el mecanismo del sgravio, a iniciativa del legislador, se puede advertir que se trata de aquellos hechos que

son de carácter excepcional. Entendiendo por tales aquellos hechos naturales, imprevisibles, inevitables y ajenos a la voluntad del interesado —que son integrantes de los conceptos jurídicos de "fuerza mayor" y "caso fortuito"—, y que implican la destrucción o pérdida de determinados hechos indicadores de capacidad contributiva: como son la obtención de rentas y la fabricación de productos o bienes.

TERCERA.— Por lo que se refiere a la clase de impuestos que son objeto del sgravio, se puede apreciar en el Derecho italiano que se trata de dos grupos:

1) El de los impuestos sobre la renta que se recaudan por medio de Padrones o listas cobratorias, y de recibos periódicos; como son los que recaen sobre los bienes inmobiliarios: terrenos y edificios.

2) El grupo de los impuestos sobre la fabricación de productos o bienes.

Es explicable, entonces, la existencia del sgravio, por cuanto, con posterioridad al pago del correspondiente impuesto, sobreviene el acontecimiento excepcional, que elimina la capacidad contributiva inicialmente existente.

CUARTA.— Por lo que se refiere al significado del sgravio fiscal, hemos de señalar que, de la noción explicada por Gustavo INGROSSO y de su contexto, se deduce que posee un amplio alcance. Puesto que comprende, según el repertorio de los distintos casos previstos legalmente, las siguientes técnicas desgravatorias:

- La suspensión de la recaudación del impuesto.
- El derecho a la reducción de la cuantía del impuesto.
- La condonación del impuesto.
- El derecho a la devolución del impuesto.

QUINTA.— Por lo que se refiere a la relación del sgravio con la devolución de impuestos, es de notar que la conexión entre ambas figuras resulta patente, —después de haber hecho indicación del contenido amplio del significado de sgravio fiscal. Porque es claro, que, si el impuesto no se ha pagado, procede la aplicación —de las otras técnicas desgravatorias —integrantes de —la noción omnicomprensiva de sgravio—, distintas de la devolución. Por ello creemos que POTITO ha escrito que: "Naturalmente sgravio no significa necesariamente restitución del tributo" (7).

Sin embargo, si el impuesto ya ha sido pagado, nos parece que lo que procede es la utilización de la técnica desgravatoria que interesa a este trabajo: la devolución de impuestos. Es así que, desde esta perspectiva, entendemos a Gustavo INGROSSO, cuando afirma que el efecto inmediato del sgravio, "consiste en el reembolso al contribuyente de la cuota impositiva recaudada a su vencimiento" (8).

SEXTA.— Por último creemos conveniente plan-

---

(7) Cfr. POTITO, E.: o.c., nota nº 1, 180.

(8) Cfr. INGROSSO, Gustavo: o.c., nota nº 2, 617.

tearnos la exigencia, de indagar si la figura italiana del sgravio tiene su paralela correspondiente en el Derecho español. Y en esta línea reflexiva hemos considerado que, la locución sgravio debe de traducirse con la expresión de desgravación fiscal —o la de "desgravación del tributo"—, siguiendo los significados contenidos en algunos relevantes Diccionarios jurídicos (9), y también en algún Diccionario general (10). Por tanto, nos ocupamos a continuación, con el citado designio investigador, de la noción de "Desgravación fiscal" en el Derecho español.

### III. LA DESGRAVACION FISCAL.

El Profesor SAINZ DE BUJANDA, dentro de la Parte General del "Derecho financiero", y en ocasión de la exposición que hace sobre la teoría general de la exención tributaria, formula una noción amplia o general de desgravación fiscal. Escribe así: "En un sentido muy amplio se dice que existe desgravación fiscal siempre que el legislador introduce en la normativa tributaria modificaciones encaminadas a reducir la magnitud de las detracciones de riqueza de los particulares, que el ente público realiza para la obtención de sus ingresos.

---

(9) Cfr. MATTEUCCI, M.: Dizionario Giuridico Francese-Italiano (Paris, Ed. de Navarre, 1963) 435.  
Cfr. JORDANA DE POZAS, L. y MERLIN, O.: Dictionnaire Juridique Français-Espagnol (Paris, Ed. de Navarre, 1968) 106.

(10) Cfr. MARTINEZ AMADOR, E.M.: Diccionario Italiano-Español (Barcelona, Ed. R. Sopena, 1961) 919.

En tal sentido, es claro que la desgravación fiscal pue de producirse con el empleo de muy diversas técnicas ju rídicas" (11).

Una vez más, SAINZ DE BUJANDA presta un servi cio a la claridad conceptual del Derecho financiero y tributario. Por un lado, detecta una noción extrajurí dica circulante en el Derecho tributario: la de "Desgra vación fiscal"; y por otro lado, nos parece que cala acertadamente en la sustancia jurídica del fenómeno in dicado, señalando que el objetivo de la reducción impo sitiva —concreción finalista de la "Desgravación fis cal"—, puede realizarse mediante "el empleo de muy di versas técnicas jurídicas".

#### A) FORMULACION EXTRAJURIDICA.

Efectivamente, consideramos que la noción am plia y general de "Desgravación fiscal" es de carácter extrajurídico, en base de las siguientes consideracio nes:

PRIMERA.— La "Desgravación fiscal", tal como hemos visto, se describe única y exclusivamente en fun ción del resultado producido por una modificación de la normativa tributaria: la reducción de "la magnitud de las detracciones de riqueza de los particulares, que el ente público realiza para la obtención de sus ingresos".

---

(11) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, I, vol. 2º (Madrid, Facultad de Dere cho, 1967) 577.



SEGUNDA.— Si para alcanzar esta finalidad desgravatoria, se precisa de ciertos medios o "técnicas jurídicas", estimamos que el caracterizar una noción solamente por su fin, con independencia de los medios empleados para conseguirlo, implica una insuficiente concepción de dicha noción.

TERCERA.— Advertimos que no se hace referencia a la esencia jurídica de la "Desgravación fiscal", configurándola —como sería obligado— por medio de los efectos jurídicos que produce. Y nos parece que esto es así porque, no solamente desconocemos la existencia de una noción jurídica de la "Desgravación fiscal"; sino que el sentido que se le viene atribuyendo en el Derecho tributario, coincide con el significado lingüístico común o general de "descargo, alivio o aligeramiento" —del tributo (12), el cual consideramos notablemente impreciso como para incorporarlo al ámbito del Derecho.

Observamos por tanto, que nuevamente vuelve a repetirse en este lugar, el fenómeno conocido de la perturbación que producen en la lógica y el razonamiento —jurídicos, las nociones extrajurídicas que permanecen introducidas en el campo del Derecho, con apariencia de figuras jurídicas.

En este sentido extrajurídico se puede estimar, que la noción de "Desgravación fiscal", resulta —

---

(12) Cfr. CASARES, J.: Diccionario ideológico de la Lengua española (2ª ed., Barcelona, Ed. G. Gili, 1973) 281 de la "Parte alfabética" en relación con 264 de la "Parte analógica".

próxima y similar al concepto del sgravio fiscal en el Derecho italiano. Conviene señalar que una traducción - autorizada de sgravio es, precisamente, la de "descargo, alivio, aligeramiento" (13).

#### B) FORMULACION JURIDICA.

De lo anteriormente expuesto, consideramos que se deduce que, si no aparece una concepción jurídica de la "Desgravación fiscal", es porque no existe, al estimar que es imposible formularla. Por lo que creemos que la noción extrajurídica de la "Desgravación fiscal", se disuelve en el terreno del Derecho, transformándose en la correspondiente a las "técnicas jurídicas desgravatorias", como apunta lúcidamente el Profesor SAINZ DE BUJANDA.

Entonces, llegados a este punto en la reflexión, podemos adelantar aquí, que las técnicas jurídicas más conocidas, que se encaminan a la obtención de la - desgravación fiscal, son:

- La condonación de impuestos.
- La moratoria de impuestos.
- La exención de impuestos.
- La devolución de impuestos.

En consecuencia, consideramos que, por exigencias del método jurídico — que constituye uno de los

---

(13) Cfr. MARTINEZ AMADOR, E.M.: o.c., nota nº 10, 919.

principios rectores de este trabajo—, y por obligar a ello la finalidad del tema investigado, debemos de abandonar la noción de la "Desgravación fiscal", y limitarnos a su trasunto jurídico: las técnicas jurídicas desgravatorias. De las cuales nos ocupamos en el siguiente apartado. Cambiamos, pues, el método de la idea general, por el análisis del caso por caso de cada técnica jurídica concreta; ya que solamente así se sabrá, en cada supuesto, el significado que posee el impreciso término de "desgravación".

#### IV. LAS TECNICAS JURIDICAS DESGRAVATORIAS.

De acuerdo con lo indicado anteriormente, dedicamos este apartado a las técnicas jurídicas desgravatorias, las cuales, entre la diversidad de denominaciones existentes, podemos reducir a cuatro de carácter fundamental: la condonación, la moratoria, la exención y la devolución. Efectuaremos en primer lugar, un examen a grandes rasgos de la formulación que hace de ellas el Derecho español. Para ocuparnos a continuación, de exponer algunas consideraciones críticas a dicha formulación, especialmente en lo que se refiere al tipo de devolutivo que venimos denominando: "Devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales".

##### A) FORMULACION EN EL DERECHO ESPAÑOL.

El Profesor SAINZ DE BUJANDA ha hecho referencia a tres técnicas jurídicas desgravatorias: la exen-

ción, la devolución y la amnistía fiscal (14). Al ocuparse el Profesor de Madrid de esta última, afirma que, no sólo presupone "El nacimiento y la condonación de obligaciones tributarias" (15), sino también que es distinta de la "exención". La cual implica la falta de nacimiento de la obligación. De lo que parece que hay que deducir que, la "amnistía fiscal" hay que entenderla como una "condonación".

Por otra parte, nuestra legislación financiera general cita algunas figuras constitutivas de técnicas desgravatorias, a los sólo efectos de considerarlas como materia objeto de reserva de Ley. Lo que evidencia la importancia de la desgravación del impuesto, respecto del principio de legalidad tributaria. Estas técnicas desgravatorias son las siguientes: exenciones, perdones, rebajas, condonaciones, amnistías y moratorias. Así se deduce de los siguientes textos legales:

- Artículo 5º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, situado dentro del Capítulo: "De la Hacienda Pública" (16).

(14) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 11, 574-577 passim.

(15) Ibídem, 577

(16) """"Artículo 5º.- No se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias para el pago de las contribuciones e impuestos públicos, ni de los débitos al Tesoro, sino en los casos y en la forma que en las leyes se hubiere determinado. """"La exención de contribuciones, o la limitación de éstas con arreglo a las leyes, serán de

- Artículo 31 del Proyecto de Ley General Presupuestaria, de 1975, —destinado a sustituir a la anterior Ley de 1911—, cuyo precepto se halla situado dentro del Capítulo: "Los derechos de la Hacienda Pública" (17).

- Artículo 10 de la Ley General Tributaria, de 1963, colocado dentro de los "Principios generales" de las normas tributarias (18).

- Artículos 61 y 70 del Reglamento General de Recaudación, de 1968, situado dentro de: "De la extinción de las deudas" (19).

Por lo que se refiere a las técnicas desgravatorias denominadas perdones, rebajas y amnistías, esti-

---

"la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda." "da."

(17) "Artículo 31, 2.- Tampoco se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y en la forma que determinen las Leyes". Cfr. Boletín Oficial de las Cortes Españolas, núm. 1.434, de 20 de mayo de 1975, pág. 34.848."

(18) "Artículo 10, f): Se regularán, en todo caso, por Ley: "...f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias."

(19) "Artículo 61.- La concesión de moratorias de deudas, estén o no liquidadas, solamente podrá otorgarse por Ley, con el alcance que esta misma precise."

"Artículo 70, 1.- Las deudas sólo podrán ser objeto de condonación, rebajas o perdón, en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen."

mamos que son una forma de designar a las "condonaciones", ya sean totales o parciales. Porque entendemos - que a la "condonación" deben de reconducirse aquellas, que constituyen diversos modos de designar la sustancia condonatoria.

Por último, ROSSY se ha ocupado en un amplio estudio monográfico de las moratorias fiscales, proponiendo la siguiente definición: "La moratoria es una institución jurídica que consiste en una concesión de la Ley, a título de gracia o equidad, por la que se suspenden, amplían, conceden o rehabilitan plazos para el cumplimiento de las obligaciones o el ejercicio de derechos" (20). Y el Profesor ALBIÑANA ha escrito que: "El término moratoria, en sentido estricto, es espera concedida a los deudores del Estado, por un plazo durante el cual no se les apremia" (21). De lo que se deduce que la moratoria puede significar: aplazamiento, o rehabilitación de plazos (22).

---

(20) Cfr. ROSSY, H.: Moratorias fiscales, en "Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública", nº 14 (junio 1954) 262.

(21) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes (Madrid, Revista de Derecho Mercantil, 1949) 331.

(22) ALBIÑANA anotó en 1949: "Del párrafo primero del artículo 122 del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948, parece desprenderse que la moratoria no equivale a aplazamiento. Y de las leyes llamadas de Presupuestos —artículos 13, 14 y 15 de la de 31 de diciembre de 1945, por ejemplo—, se deduce que la palabra moratoria significa rehabilitación de plazo para la declaración de atrasos

## B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

Habiendo visto la formulación que hace el Derecho español sobre las técnicas jurídicas desgravatorias, procede establecer ahora el punto de llegada de nuestra reflexión, a fin de, no sólo tratar de clarificar su naturaleza y distinciones, sino también de limitarnos a una de las técnicas que nos interesa: la devolución de impuestos. Y más concretamente, la "devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales", cuyo tipo devolutivo es objeto de análisis en este Capítulo. Todo ello lo incluimos en las siguientes ideas, que consideramos fundamentales, a modo de consideraciones críticas:

PRIMERA.- Por lo expuesto en la formulación del Derecho español, entendemos, tal como antes habíamos adelantado, que las técnicas jurídicas desgravatorias se pueden reducir a cuatro clases diferenciadas: condonación, moratoria, exención y devolución.

SEGUNDA.- Como la devolución de impuestos supone la previa extinción de la obligación tributaria, mediante su pago por el contribuyente, se diferencia de las restantes técnicas desgravatorias por lo siguiente:

- De la condonación de impuestos, total o parcial: porque ésta extingue la obligación, pero no por el pago del contribuyente, sino por el acto unilateral

---

contributivos con el subsiguiente perdón de las - sanciones en que se hubiese incurrido por la ocultación o defraudación". Ibídem, 331, nota (1).

de remisión por parte de la Administración; el cual presupone obviamente, el impago del contribuyente.

- De la moratoria de impuestos, en forma de suspensión, aplazamiento o rehabilitación de plazos: porque en ésta se encuentra la obligación en situación de pendiente de cumplimiento.

- De la exención de impuestos: porque en ésta la obligación tributaria ni siquiera ha llegado a nacer, y en consecuencia, no se ha pagado por el contribuyente.

TERCERA.— No hemos hallado en el Derecho español, a diferencia del Derecho italiano, referencias legales ni doctrinales a la devolución de impuestos a causa de haber sobrevenido acontecimientos excepcionales; los cuales tienen la virtualidad de eliminar la capacidad contributiva inicialmente existente.

CUARTA.— Solamente hemos encontrado dos referencias a los acontecimientos excepcionales, si bien con relación a las técnicas desgravatorias, no de la devolución de impuestos, sino de la condonación y de la exención.

Así, SAINZ DE BUJANDA, respecto de los impuestos agrarios, menciona la condonación en ciertos supuestos "excepcionales": "El caso típico —escribe— es el de la remisión de la contribución rústica a los pequeños propietarios, en años de cosechas desastrosas" (23).

---

(23) SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero. I, vol. 3º (Madrid, Facultad de Derecho, 1968-1972) 843.



Y respecto de ciertos impuestos que gravan la fabricación, se hace referencia a la exención, en los supuestos de destrucción de productos fabricados por causas catastróficas. Así, el artículo 6º del Texto Refundido de los Impuestos Especiales, de 1967, que se ha lla situado dentro de las "Disposiciones Comunes", esta blece:

""""Artículo 6, 1.- Los impuestos sobre la "fabricación no se pagarán, previa comprobante administrativa, cuando los productos ob"tenidos se destruyan antes de su salida de "fabrica o almacén, por causas imprevisibles "de naturaleza catastrófica.""""

Entendemos que la expresión del texto transcrito: no se pagarán, constituye verdaderamente una norma de exención, de la especie de las que no operan con carácter automático, sino de las que precisan de declaración por parte de la Administración, recaída en el ac to final de un procedimiento administrativo.

De todo cuanto antecede, se puede advertir - que tenemos ya situada la figura cuyo conocimiento perseguimos: la devolución del impuesto por acontecimientos excepcionales. De ella nos ocupamos seguidamente, pero fundiendo en su análisis y exposición las ideas tratadas, no sólo del Derecho italiano sino también del Derecho español, las cuales estimamos que son complementarias.

## V. LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO POR ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES.

### A) RECAPITULACION.

Tal como acabamos de indicar al final de

apartado inmediate anterior, consideramos obligado, al llegar a este extremo en el iter investigador, y a los fines de una ulterior elaboración dogmática, comparar el Derecho italiano del sgravio fiscal, y el Derecho español de la desgravación fiscal y de las técnicas jurídicas desgravatorias. De la confrontación efectuada nos parece que resulta:

1) Que la noción del sgravio italiano es muy similar a la de la desgravación de nuestro Derecho. Ambas se caracterizan por tener una naturaleza extrajurídica, y también por poseer un significado amplio consistente en la "disminución de la carga impositiva", la cual se consigue a través del empleo de una diversidad de técnicas desgravatorias.

2) En el Derecho italiano existe base legal y doctrinal para considerar la existencia del tipo devolutivo que denominamos: "Devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales", el cual es estimado como un componente del contenido complejo del sgravio fiscal. Sin embargo, en el Derecho español no hemos hallado referencias legales ni doctrinales a dicha clase de devolución impositiva. Únicamente hemos hecho mención de algunos hechos "excepcionales", pero en relación con la condonación y la exención. Las cuales, tal como hemos visto, son figuras distintas de la devolución, aunque todas se consideran integradas en la designación de "técnicas desgravatorias".

## B) METODOLOGIA.

A la vista, pues, de lo expuesto sobre el Derecho italiano del sgravio fiscal, y sobre el Derecho español de la desgravación fiscal y de las técnicas jurídicas desgravatorias, estimamos científicamente correcto y didácticamente conveniente, proponer un intento de configuración de la obligación de devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales, siguiendo la metodología común a la tipología de la devolución impositiva que venimos analizando y exponiendo. La cual consiste en partir del hecho generador, como factor aglutinador y ordenador de dicha obligación devolutiva, distinguiendo: los elementos del hecho generador, su fundamento y los efectos jurídicos. De todo lo cual nos ocupamos en el epígrafe siguiente.

## VI. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES.

## A) LOS ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

De la legislación y literatura examinadas, entendemos que el hecho generador de la obligación de devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales, está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente y por éste orden:

PRIMERO.— Un pago tributario no indebido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho, que ha si-

do realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible consistió en la titularidad y en la obtención de renta de bienes inmobiliarios, o en la fabricación de productos destinados al consumo.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en un acontecimiento excepcional previsto legalmente, siempre que se compruebe administrativamente, tanto la existencia del acontecimiento como su naturaleza excepcional, debida a catástrofes, incendios, inundaciones y, en general, a toda suerte de hechos extraordinarios ocurridos por causa de fuerza mayor. En consecuencia, la comprobación administrativa se extiende, no sólo a la desaparición de la capacidad contributiva, sino también a la inexistencia de culpa por parte del contribuyente.

#### B) EL FUNDAMENTO DEL HECHO GENERADOR.

##### a) La desaparición de capacidad contributiva.

En la legislación y literatura que hemos expuesto, se ha hecho referencia a la devolución de los impuestos inmobiliarios —sobre terrenos y edificios—, y de los impuestos sobre la fabricación de productos destinados al consumo, a causa de la producción de acontecimientos excepcionales.

1) Es sabido que el fundamento de los hechos imponibles de los impuestos inmobiliarios, se halla en una capacidad contributiva determinanda: la posesión de un bien patrimonial y la obtención de renta. Pues bien,

esta situación —que exterioriza dicha capacidad contributiva—, tiende, por su propia naturaleza, a permanecer en el tiempo. Y en tanto en cuanto se mantiene existente, está fundamentando la legítima percepción del impuesto.

Sin embargo, los expresados hechos indicados res de capacidad contributiva, se hallan amenazados por la posibilidad de su desaparición, total o parcial, a causa de la producción de acontecimientos excepcionales ocasionados por fuerza mayor. Como por ejemplo: la pérdida total o parcial de cosechas; la destrucción total o parcial de edificios; la ocupación de un terreno por cauce fluvial a causa de la avenida de las aguas.

En estos casos, una vez satisfecho el impuesto en virtud de Padrones o listas cobratorias, y al surgir el acontecimiento excepcional, resulta eliminado el fundamento de la legítima obtención del impuesto, por que ha desaparecido la capacidad contributiva, que en su día motivó la imposición.

2) También es sabido que el fundamento de los hechos imponible de los impuestos sobre la fabricación de productos destinados al consumo, se halla en una capacidad contributiva determinada: la elaboración de bienes para su adquisición por los consumidores. Ahora —bien, una vez satisfecho el impuesto en virtud del hecho productivo, puede suceder que, por un acontecimiento excepcional por causa de fuerza mayor, resulte destruido en el almacén el producto fabricado. Es este caso, queda eliminado el fundamento de la legítima percep

ción del impuesto, porque ha desaparecido la capacidad contributiva, cuya previa existencia motivó en su día el pago del impuesto.

b) La devolución: exigencia de justicia.

Como acabamos de ver, la producción del acontecimiento excepcional en los impuestos indicados que han sido pagados, implica la eliminación de la capacidad contributiva, cuya existencia motivó en su día la imposición. En consecuencia, el fundamento del hecho generador de esta obligación devolutiva, está constituido por la desaparición de la capacidad contributiva correspondiente, la cual justifica evidentemente, la devolución por razones de justicia.

Por lo anteriormente expuesto, el legislador suele disponer la devolución del impuesto legítimamente percibido, "en consideración —escribe POTITO— a los graves acontecimientos que hacen no equitativo el impuesto satisfecho" (24). Y en otro lugar, fundamenta este autor la devolución, haciendo referencia al "evento posteriormente producido que convierte en injusta la percepción del tributo" (25).

En el ámbito de otra técnica desgravatoria distinta de la devolución: la condonación, se aprecia también el mismo fundamento de justicia. Así, al refe

---

(24) Cfr. POTITO, E.: o.c., nota nº 1, 89 s.

(25) Ibídem, 179.

rirse SAINZ DE BUJANDA a la remisión de la Contribución Rústica a los pequeños propietarios, en años de cosechas desastrosas por concurrir circunstancias excepcionales, escribe que: "la necesidad de condonar la deuda tributaria puede venir impuesta por exigencias insoslayables de justicia" (26).

En consecuencia pensamos que, tanto la condonación como la devolución, sirven de medios para realizar la justicia tributaria. Así parece derivarse de la Ordenanza Tributaria alemana, la cual, al regularla condonación, se refiere al perdón total o parcial de impuestos, cuando la percepción no es individualmente justa; disponiendo que: "bajo los mismos supuestos se podrán devolver los impuestos ya pagados y otras prestaciones dinerarias satisfechas..." (27).

#### C) LOS EFECTOS DEL HECHO GENERADOR.

Para analizar los efectos jurídicos del hecho generador, compuesto de los dos elementos anteriormente descritos, consideramos que, dado su carácter de producción sucesiva, procede dividir el examen de aquellos, en las dos fases o tiempos a que corresponde cada elemento: el primer momento, de la producción del hecho imponible; y el segundo, relativo a la producción del he-

(26) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 23, 843.

(27) Vid. Artículo 131. Cfr. GIESE, F. y PLATH, H.: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Frankfurt/Main, Verlag Kommentator G.m.b.H. 1967) 152 a. 152 b.

cho generador de la obligación de devolución.

1) En un primer momento, consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— El nacimiento de la obligación tributaria.

SEGUNDO.— La presunción de legalidad de dicha obligación tributaria, destinada a permanecer en el tiempo, mientras no resulte destruída la presunción, me diante revisión declarada de oficio o resolviendo los correspondientes recursos.

TERCERO.— En consecuencia, la legalidad del pago tributario, que merece el calificativo de no inde bido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho. Cu yo pago produce, obviamente, el efecto de la extinción de la obligación tributaria.

CUARTO.— Como una consecuencia de la presun ción de legalidad de la obligación tributaria, el efec- to jurídico de la no devolución del impuesto. Nos refe- rimos al supuesto en el que, producido el acontecimien- to excepcional previsto legalmente, y con anterioridad a su comprobación administrativa, el contribuyente ejer- cita la pretensión de devolución impositiva. Para lo cual invoca la desaparición de la capacidad contributi- va. En este caso procedería adoptar la resolución de no devolución, en virtud del principio de presunción de le galidad de la obligación tributaria. Hasta tanto no se perfeccione el segundo elemento del hecho generador, por medio de la comprobación administrativa, que decla-



re la existencia del acontecimiento excepcional, la desaparición de la capacidad contributiva y la inexistencia de culpa por parte del contribuyente.

2) En un segundo momento, o sea, el constituido por el hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en el acontecimiento excepcional, previsto legalmente y comprobado administrativamente —a fin de preservar posibles conductas fraudulentas—; estimamos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— La producción del acontecimiento excepcional no altera la presunción de legalidad de la liquidación tributaria. Porque dicho hecho no afecta al acto liquidatorio practicado por la Administración, ya que es posteriormente sobrevenido a él.

SEGUNDO.— En consecuencia, la obligación tributaria permanece siendo legítima, incluso en la situación de ya extinguida por el pago; a pesar de que se ha ya producido el acontecimiento excepcional que elimina la capacidad contributiva inicialmente existente. Lo que ocurre es que la obligación tributaria deviene injusta por haber desaparecido su fundamento.

TERCERO.— La coexistencia de la desaparición de la capacidad contributiva, por causa del acontecimiento excepcional previsto legalmente y comprobado administrativamente, con el pago impositivo legítimo, produce el efecto jurídico fundamental, del nacimiento de la obligación de "devolución de impuestos por acontecimientos excepcionales".

### TITULO III

#### LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES POR EXPORTACION

## CAPITULO XIV

### LA EXPORTACION DE MERCANCIAS: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION"

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LOS ASPECTOS EXTRAJURIDICOS DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".
  - A) Las técnicas de la imposición en origen y en destino.
  - B) Las técnicas de los ajustes fiscales en frontera.
  - C) La "Desgravación Fiscal a la Exportación": Técnica fiscal del comercio exterior.
    - a) El funcionamiento teórico.
    - b) El funcionamiento práctico.
- III. LOS ASPECTOS JURIDICO-FINANCIEROS DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".
  - A) La "Desgravación Fiscal a la Exportación": naturaleza de obligación legal estatal.
  - B) Las fuentes positivas de la "Desgravación Fiscal a la Exportación".
  - C) La "Desgravación Fiscal a la Exportación" y la subvención.

- IV. LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION" Y OTRAS - OBLIGACIONES DE DEVOLUCION POR EXPORTACION.
- A) La devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.
  - B) La devolución del Impuesto sobre el Lujo.
  - C) La devolución de los Impuestos especiales.
- V. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION - DENOMINADA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".
- A) Los elementos del hecho generador.
  - B) El elemento sobrevenido: la exportación de mercancías.
  - C) Los efectos del hecho generador.
  - D) El fundamento del hecho generador.

= = = = = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Con este apartado introductivo perseguimos - dos finalidades: una, la de delimitar el contenido del Capítulo. Y otra: la de ordenar su exposición, mediante el establecimiento del plan expositivo.

Por lo que se refiere al objetivo delimitador, debemos de considerar que el presente Capítulo se halla situado sistemáticamente dentro del Título que denominamos: "La devolución de impuestos legales por exportación". Y un tipo devolutivo perteneciente a este grupo, nos parece que está constituido por la "Devolución de im-

puestos indirectos por exportación", que es llamada en nuestro país: "Desgravación Fiscal a la Exportación".

El tipo devolutivo aquí considerado es distinto del constituido por la "Devolución de Derechos arancelarios", denominado universalmente "Draw-back", que será estudiado en el Capítulo siguiente y dentro del Título indicado, por entender que es también una especie encuadrable en la categoría conceptual de la "Devolución de impuestos legales por exportación".

Por lo que se refiere al plan expositivo, hemos pensado que no es posible comprender integralmente la figura de la "Desgravación Fiscal a la Exportación", sin acudir previamente a sus aspectos extrajurídicos, constituidos por las llamadas técnicas del comercio exterior. El Profesor URÍA, en su conocida obra de Derecho Mercantil, utiliza un método semejante. En el Prólogo ha escrito que: "en la exposición de las distintas instituciones, se ha procurado recoger lo que tienen de más vivo y actual, interpretando el derecho escrito, necesariamente estático, según las exigencias de la vida económica moderna".

De esta manera creemos que se facilita el conocimiento de los aspectos jurídico-financieros de la Desgravación Fiscal a la Exportación, entre los que destaca su consideración de obligación legal estatal. Pero antes de tratar la cuestión nuclear de dicha obligación —el hecho generador: sus elementos, efectos y fundamento—, hemos considerado conveniente diferenciar la institución que nos ocupa, por un lado, de la subvención. Y

por otro, de varias obligaciones devolutivas por exportación, muy relacionadas con la Desgravación Fiscal a la Exportación, como son las del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; del Impuesto sobre el Lujo; y de los Impuestos Especiales. Todo ello con el fin de individualizar aquella lo más posible. Completándola - con un examen de sus fuentes positivas.

De aquí que, de acuerdo con lo antedicho, el esquema del plan expositivo que hemos establecido es el siguiente:

- Los aspectos extrajurídicos.
- Los aspectos jurídico-financieros.
  - La naturaleza de obligación estatal.
  - Las fuentes positivas.
  - La diferencia con la subvención.
  - La diferencia con otras obligaciones de devolución por exportación.
  - El hecho generador de la obligación de - devolución.

## II. LOS ASPECTOS EXTRAJURIDICOS DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION."

La Desgravación Fiscal a la Exportación ofrece, desde el punto de vista extrajurídico, una consideración de "técnica fiscal del comercio exterior". Es decir, de instrumento aplicativo o medida de intervención, dirigida al fomento de las exportaciones. Pero estimamos que no la comprenderemos desde esta óptica, si no conocemos previamente las técnicas del comercio exte-

rior denominadas: imposición en origen y en destino, y ajustes fiscales en frontera. De todo ello nos ocupamos a continuación.

A) LAS TECNICAS DE LA IMPOSICION EN ORIGEN Y EN DESTINO.

La exportación de mercancías ha presentado el inconveniente de producir una doble imposición internacional: la primera, en el país de origen, sometiendo la mercancía a los tributos internos; y la segunda, en el país de destino, sometiénola a los tributos propios de éste. Por tanto, el precio de una mercancía exportada - resultaría adicionado, no sólo por los tributos que la hayan gravado en el país de origen, sino también por los correspondientes al país de destino, lo que evidentemente habría de obstaculizar su venta en el exterior.

Para evitar este inconveniente, se ha planteado racionalmente la solución sobre la base de una opción entre dos técnicas o principios contrapuestos, conocidos con los nombres de principio de imposición en el país de origen y principio de imposición en el país de destino. El primero consiste en que las mercancías objeto de comercio exterior son sometidas a los tributos del país productor de las mismas. Y el segundo consiste en que estas mercancías son sometidas a los tributos del país consumidor de ellas.

En la actualidad la mayoría de los países - aceptan el principio de imposición en el país de destino, y así se reconoce expresamente por el GATT. ¿Cuál

es la razón de que el uso internacional haya elegido este principio mediante la eliminación del otro? Se argumenta acudiendo a una idea fundamental, que se refiere a la existencia, en el llamado mundo occidental, de un valor convenido, consistente en la deseable libertad de concurrencia en el comercio exterior, y que está contenido en el Tratado de Roma y en el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio. Se dice que el principio de la libre competencia en los cambios del mercado internacional, no debe de ser alterado por las legislaciones nacionales interventoras en dicho ámbito. Y un poderoso medio de intervención lo constituye el elemento tributario, el cual, de acuerdo con el principio acabado de enunciar, debe de permanecer neutral respecto de los intercambios exteriores. Es decir, en relación con la formación de los precios en el mercado internacional. En otras palabras, la neutralidad deseada requiere una parificación fiscal o igualación de trato tributario de las mercancías en cada mercado interno. La neutralidad se opone a la beligerancia que provoca la diferente fiscalidad de cada país en cada mercado interno, a consecuencia de la incorporación de los tributos a los precios de las mercancías.

Entonces resulta que es el principio de la imposición en el país de destino, el más idóneo para conseguir la neutralidad fiscal del comercio exterior, por que elimina las diferencias o distorsiones que engendra la variedad tributaria de cada país, la cual constituye el inconveniente propio del principio de la imposición en el país de origen. De esta forma, el principio de la



imposición en el país de destino —escribe el Profesor PEREZ ROYO— "pretende que todas las mercancías que son vendidas en un determinado país lleven incorporado en sus precios un mismo montante de imposición: el correspondiente al país en el cual son vendidas" (1). De lo que se trata es —escribe en otro lugar, el citado Profesor— de que las mercancías salgan al mercado internacional "libres, en sus precios, de toda carga impositiva interior, de suerte que los precios en el mercado internacional sean precios que respondan únicamente a la estructura de los costes de producción existentes en el mercado del país de procedencia, pero sin que resulten artificialmente afectados por la actividad financiera - del Estado y de los entes públicos" (2).

#### B) LAS TECNICAS DE LOS AJUSTES FISCALES EN FRONTERA.

La aplicación del principio de imposición en el país de destino, requiere el empleo de unas técnicas que vienen recibiendo el nombre de ajustes fiscales en frontera, que son unos neutralizadores en Aduana, de las mercancías objeto de tráfico internacional, instrumentados por la Administración financiera. Consisten en lo siguiente: por lo que se refiere a las mercancías exportadas, en desgravarlas mediante la devolución de

(1) Cfr. PEREZ ROYO, F.: La desgravación fiscal a la exportación (Sevilla, Publicaciones de la Universidad, 1969) 137.

(2) Ibídem, 11.

los tributos que las gravaron en el país productor-exportador, en forma igual a como fueron gravadas las mercancías nacionales no exportadas (3). Este ajuste recibe en España el nombre de "Desgravación Fiscal a la Exportación". Por lo que se refiere a las mercancías importadas, consisten estos ajustes en someterlas a un impuesto compensatorio, igual a los tributos internos que gravan las mercancías nacionales semejantes. Se llama en España este ajuste: "Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores".

Por todo ello, la desgravación fiscal a la exportación puede definirse —y aquí empleamos la fórmula de GARCIA ARANDA— como "el ajuste fiscal realizado en el momento de la exportación de una mercancía, consistente en la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de impuestos indirectos, durante los procesos de elaboración y comercialización de la misma" (4). Por tanto, puede apreciarse, como subraya el Profesor PEREZ ROYO, que: "La desgravación fiscal a la exportación constituye una de las piezas fundamentales del sistema de imposición en el país de destino" (5).

---

(3) Cfr. DE VICENTE MONJO, B.: Desgravación fiscal a la exportación en diversos países, en "Aduanas", nº 206 (marzo, 1971) 31.

(4) Cfr. GARCIA ARANDA, M.: La desgravación fiscal a la exportación, en "Información Comercial Española", nº 445 (julio, 1971) 66.

(5) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 137.

C) LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION":  
TECNICA FISCAL DEL COMERCIO EXTERIOR.

A partir de la gran depresión del año 1929, la mayoría de los países comenzaron a establecer diversas técnicas en el comercio de exportación, implantando en los dos últimos decenios, y como consecuencia del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, la desgravación fiscal a la exportación. Esta es una institución actualmente adoptada por la generalidad de las naciones. "La única excepción significativa —escribe DE VICENTE MONJO— la constituyen los países de régimen socialista-totalitario en que el comercio exterior lo efectúan directamente organismos estatales y no se ve afectado por la incidencia del trato fiscal" (6).

Ante todo, la desgravación fiscal a la exportación es una técnica, es decir, un medio que conduce a un fin, el cual "consiste precisamente en conseguir la neutralidad del factor fiscal en lo referente a los intercambios de mercancías en el mercado internacional" - (7), tal como hemos expuesto anteriormente.

Unos autores sitúan la exposición de esta figura, dentro del amplio campo de una realidad social - que se suele denominar "comercio exterior", como una técnica fiscal de dicha realidad. Así, PEREZ ROYO la coloca dentro del conjunto de "medidas de tipo fiscal" que constituyen técnicas de intervención en la exporta-

(6) Cfr. DE VICENTE MONJO, B.: o.c., nota nº 3, 31.

(7) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 11.

ción, al lado de las "desgravaciones arancelarias agrupadas bajo el nombre genérico de tráfico de perfeccionamiento", y de las "desgravaciones previstas en el régimen de ciertos impuestos directos" (8). Y que el Profesor PEREZ ROYO adopta esta perspectiva, se desprende de la primera conclusión de su excelente monografía sobre esta figura, donde afirma que: "La desgravación fiscal a la exportación constituye una de las piezas fundamentales del sistema de imposición en el país de destino" (9). Y este mismo aspecto se advierte en la expresión "estímulos fiscales a la exportación", atribuible al Profesor GARCIA AÑOVEROS (10). En el mismo sentido GUAITA (11), BAPTISTA BURGOS (12), GARCIA ARANDA (13), BOTELLA y ARRANZ (14), MADROÑERO (15) y DE VICENTE MON-

(8) Ibídem, 7 s.

(9) Ibídem, 137.

(10) Ibídem, 3.

(11) Vid. GUAITA, A.: Derecho Administrativo Especial, IV (Zaragoza, Librería General, 1966).

(12) Vid. BAPTISTA BURGOS, R.: La desgravación fiscal a la exportación en España, en "Aduanas", nº 206 (marzo, 1971) 5.

(13) Vid. GARCIA ARANDA, M.: o.c., nota nº 4, 65 s.

(14) Vid. BOTELLA y LOPEZ DEL CASTILLO, J. y ARRANZ ESTEBAN, A.: Tratamiento fiscal del Comercio exterior, en "XIV Semana de Estudios de Derecho Financiero" (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, - 1967) 101 s. 118 ss.

(15) Vid. MADROÑERO, A.P.: Estímulos a la exportación, en "XI Semana de Estudios de Derecho Financiero", I (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964) 314-317.

JO (16).

Por otro lado, los autores más significados - exponen la técnica de la desgravación fiscal a la exportación, distinguiendo los aspectos teórico y práctico de su funcionamiento. De ellos nos ocupamos seguidamente.

a) El funcionamiento teórico.

El aspecto teórico del funcionamiento de la desgravación fiscal a la exportación, relaciona los dos sectores de importación y exportación y es explicado con gran claridad por PEREZ ROYO. Por lo que se refiere al supuesto de la exportación de una mercancía "... el exportador recibe, en concepto de reembolso de impuesto, una cantidad igual al montante de los tributos satisfechos durante el proceso de producción y comercialización de las mercancías que son vendidas al exterior. Como se supone que los impuestos que se devuelven se han incorporado al precio de la mercancía sobre la que, directa o indirectamente, han recaído, el resultado que se consigue con la devolución es precisamente que la mercancía pueda ser cotizada, en el mercado internacional, a un precio que es completamente independiente de cualquier influencia proveniente de la actividad estatal. Lo que se intenta conseguir es justamente que el precio en el mercado internacional sea el precio que hubiera existido en ausencia de impuesto" (17).

(16) Cfr. DE VICENTE MONJO, B.: o.c., nota nº 3, 31 s.

(17) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 11 s.

Por lo que se refiere al supuesto de la importación de una mercancía "...ésta es gravada con un montante de imposición igual al de los impuestos que esa mercancía hubiera satisfecho si hubiera sido producida en el país importador. De esta manera —y teniendo en cuenta que la mercancía importada había llegado a la frontera del país importador limpia de impuestos, como consecuencia de la desgravación de que ha disfrutado al salir de su país de procedencia— todas las mercancías que son consumidas en un país soportan un mismo montante de imposición incorporado a sus precios" (18).

Por tanto, como técnica que es la desgravación fiscal a la exportación, es decir, como medio encaminado a conseguir un objetivo, "no es más que un artificio técnico para conseguir parificar la carga fiscal soportada por las mercancías que son objeto de tráfico en cada mercado interno" (19). O lo que es lo mismo: para conseguir "la neutralidad del factor fiscal en el comercio internacional, eliminando las distorsiones derivadas de la fiscalidad interior de cada país" (20). O con otras palabras: para lograr "que las mercancías nacionales entren en el mercado internacional a su precio de coste, liberadas de la tributación que se incorporó a su precio en el interior del país" (21).

---

(18) Ibídem, 12.

(19) Ibídem, 8.

(20) Ibídem, 137.

(21) Cfr. DE VICENTE MONJO, B.: o.c., nota nº 3,  
31.

b) El funcionamiento práctico.

El aspecto práctico del funcionamiento de la desgravación fiscal a la exportación, es distinto del anterior porque la "finalidad teórica de la desgravación fiscal es frecuentemente falseada en la práctica, y la desgravación es utilizada como instrumento de fomento directo a la exportación" (22), por medio de su conversión en "una subvención o prima a la exportación" (23). Evidentemente, "existe la posibilidad de que, al amparo de la desgravación fiscal, un país pueda primar sus exportaciones, en manifiesto perjuicio de mercancías análogas de otros países concurrentes en el mercado internacional. Sin embargo, existe una reglamentación internacional que prohíbe estas prácticas abusivas" (24).

GARCIA ARANDA escribe, por lo que se refiere a España, que: "En la práctica, la desgravación fiscal se considera tanto una medida de ajuste fiscal como una medida de fomento a la exportación, y, en la mayoría de los casos, la medida que más directamente consigue ese deseado fomento" (25). Este carácter de medida de fomento se advierte en la normativa reguladora de la desgra-

---

(22) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 8.

(23) Cfr. DE VICENTE MONJO, B.: o.c., nota nº 3,  
32.

(24) Cfr. BAPTISTA BURGOS, R.: o.c., nota nº 12, 5.

(25) Cfr. GARCIA ARANDA, M.: o.c., nota nº 4, 66.

vacación fiscal a la exportación. El anterior autor razona de la siguiente manera: "Al reconocer expresamente - el legislador español que la desgravación fiscal puede ser la devolución de parte, y no de la totalidad, de la tributación indirecta soportada por la mercancía exportada, introduce una discrecionalidad que desvirtúa el - carácter de ajuste fiscal de la desgravación en favor - de su consideración como medida de fomento a la exportación". (26). Y MARTI RAGUE expone que, si bien la desgravación fiscal a la exportación consiste teóricamente en una devolución de tributos, al no ser "exactamente - equivalente a los impuestos pagados, sino en muy pocos casos, podemos suponer que la tal desgravación es una - medida —o puede serlo— gubernamental indirecta para - —fomentar la exportación, dándole al exportador unos beneficios no previstos, o— hacer nuestros precios más competitivos en el exterior, ya que muchos industriales, cuando exportan, calculan únicamente como beneficio lo que ha de dárseles de desgravación fiscal" (27).

### III. LOS ASPECTOS JURIDICO-FINANCIEROS DE LA "DES- GRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".

Expuestos los aspectos extrajurídicos de la Desgravación Fiscal a la Exportación, que en este Capítulo tienen la misión de facilitar el entendimiento de,

---

(26) Ibídem, 66

(27) Cfr. MARTI RAGUE, L.: Técnicas del Comercio de exportación en España (Madrid, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1974) 231.



esta clase de devolución impositiva, corresponde dar en trada a los aspectos jurídico-financieros. Dentro del presente epígrafe nos ocuparemos de la naturaleza, de las fuentes positivas y de la diferencia con la subvención. Y los siguientes los dedicamos al examen de la relación y diferencias con otras obligaciones de devolución impositiva por exportación, por un lado. Y por otro, al análisis y estudio del hecho generador de esta obligación devolutiva, con sus elementos, efectos y fundamento.

A) LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION":  
NATURALEZA DE OBLIGACION LEGAL ESTATAL.

Hacia la dirección de naturaleza de obligación legal estatal, consistente en la devolución de determinados tributos indirectos, apuntan autores tan significados como SAINZ DE BUJANDA y GIULIANI FONROUGE.

El Profesor de Madrid, en ocasión de tratar sobre la noción de desgravación fiscal en general, menciona las siguientes expresiones: "derecho de crédito a la devolución" y "titularidad de un derecho a la devolución de la cuota impositiva satisfecha" (28). Lo que, evidentemente, pone de manifiesto el reconocimiento del carácter obligacional del vínculo de devolución de determinados impuestos indirectos, nacido con posterioridad a la generación de la obligación tributaria, que,

---

(28) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, I, 2º (Madrid, Facultad de Derecho, - 1967) 576 s.

en consecuencia, es distinta de la obligación de devolución de impuestos.

Por su parte, GIULIANI FONROUGE, refiriéndose al "Reintegro de impuestos", correlativo argentino de nuestra Desgravación Fiscal a la Exportación, dice que se trata "de un beneficio tributario no aduanero, cuyo sujeto es el exportador de productos manufacturados no tradicionales" (29). El significado de la expresión "beneficio tributario" (30), creemos que es el de efecto o resultado que produce en un tributo la técnica jurídica desgravatoria de su devolución. Dicha expresión constituye la descripción de un hecho, que nos plantea la necesidad de determinar su sentido jurídico. Y teniendo en cuenta que GIULIANI FONROUGE nos habla también de que el Reintegro de impuestos "constituye un derecho potestativo que tiene su nacimiento o hecho generador con la exportación ya efectuada" (31), entendemos que el beneficio tributario es ese derecho nacido con la exportación, al que se denomina potestativo porque depende de la potestad del titular que la exportación se realice o

---

(29) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: Derecho Financiero, II (2ª ed., ampliada y actualizada, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1970) 900.

(30) HERNANDO DELGADO emplea la expresión de "beneficio fiscal" para la Desgravación Fiscal a la Exportación. Cfr. HERNANDO DELGADO, J.: La exportación. Manual de su regulación jurídico-administrativa (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1973) 202.

(31) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: o.c., nota nº - 29, 900.

no. Por tanto, podemos concluir diciendo que el Reintegro o devolución consiste, fundamentalmente, en una -- obligación de devolución de impuestos internos a las ventas, distinta de las obligaciones tributarias pree--xistentes.

Recientemente, MARTI RAGUE ha definido la Desgravación Fiscal a la Exportación diciendo: que "es - aquel derecho del exportador a una cantidad de dinero (previa solicitud), una vez han sido enviadas las mercancías y en virtud de la propia exportación, en concepto de devolución de los impuestos indirectos pagados en el tráfico mercantil e industrial de las mercancías exportadas, dentro del país de donde éstas son originarias" (32). En la fórmula se advierte esta significativa expresión: es aquel derecho a una cantidad de dinero en concepto de devolución de los impuestos indirectos pagados. Lo cual indica claramente la sustancia obligacional de la Desgravación Fiscal a la Exportación, por lo que le debe de corresponder la denominación de obligación de devolución, que refleja su esencia, y que es preciso distinguir de las obligaciones tributarias pree--xistentes.

Por todo lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con las conclusiones establecidas en el Capítulo VII de este trabajo —titulado "La naturaleza jurídica de la devolución de impuestos"—, y con lo tratado en otro trabajo monográfico sobre la Desgravación Fiscal a la

---

(32) Cfr. MARTI RAGUE, L.: o.c., nota nº 27, 233 s.

Exportación y el Derecho financiero (33); hemos de afirmar que la verdadera naturaleza de esta figura es la de una obligación legal estatal, consistente en la devolución de determinados tributos indirectos, por causa de exportación.

Si en el terreno de la dogmática hemos llegado a esta conclusión, en el ámbito del Derecho positivo entendemos que éste tiene asumida intrínsecamente la concepción obligacional indicada, que parece que constituye la esencia organizadora de la institución. La validez científica de esta afirmación estimamos que queda demostrada, por el hecho de que la normativa de la Desgravación Fiscal a la exportación es susceptible de ser entendida, expuesta y sistematizada, mediante el empleo de una categoría intelectual: la relación obligatoria legal y estatal; y sus elementos sutanciales y formales; constitutivos y extintivos; objetivos, subjetivos y cuantitativos (34).

Por otro lado, y profundizando en el punto que estamos tratando, debemos de precisar el tipo devolutivo ante el que nos encontramos. En el Derecho alemán y en el Derecho italiano se advierte la presencia

---

(33). Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (I): Doctrina, en "Civitas. Revista española de Derecho Financiero", nº 6 (abril-junio, 1975) 361.

(34). IDEM, La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (II): Derecho positivo, en "Civitas. Revista española de Derecho Financiero", nº 7 (julio-septiembre, 1975) 559.

de dos grandes grupos de devoluciones impositivas: el reembolso y la restitución. El hecho generador de la obligación de "reembolso" está constituido por un pago impositivo indebido, es decir, ilegal o contrario a Derecho. Y el de la obligación de "restitución", por un pago impositivo no indebido, es decir, legítimo y legal por ser conforme a Derecho; que va seguido de la producción de un hecho sobrevenido —posterior al pago—, como es el acto exportador. Por todo ello, hemos clasificado esta clase devolutiva dentro de las obligaciones de devolución de impuestos legales por exportación. Es decir, como un caso de restitución y no de reembolso.

B) LAS FUENTES POSITIVAS DE LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION".

Exponemos las fuentes positivas de la Desgravación Fiscal a la Exportación, distinguiendo tres partes: las normas fundamentales, las normas complementarias y la legislación supletoria.

1) Las normas fundamentales en actual vigencia, son de carácter reglamentario y están constituidas por un Reglamento del Gobierno y por un Reglamento ministerial. El Reglamento del Gobierno está contenido en el Decreto de 16 de abril de 1970 (35) (en lo sucesivo "el Decreto de 1970"), por el que se regula la Desgravación Fiscal a la Exportación y se refunden las disposi-

---

(35) Cfr. Decreto de 16 de abril de 1970 ("Boletín Oficial del Estado", de 5 de mayo siguiente).

ciones de distinto rango existentes sobre la misma (36). El Reglamento ministerial está contenido en la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de octubre de 1970 (37) (en lo sucesivo "la Orden de 1970"), por la que se desarrolla lo dispuesto en el Decreto de 1970; y también en la Orden de 10 de diciembre de 1970, por lo que hace relación a las mercancías exportadas en regímenes de tráfico de perfeccionamiento (38). Igualmente se considera como norma fundamental, la Circular núm. 665, de 11 de mayo de 1971, "que refunde las anteriores y aclara el procedimiento práctico de la desgravación" (39).

2) Las numerosas normas complementarias dictadas hasta 1971, aparecen recogidas en una publicación de gran utilidad e impecable edición, que proporciona una visión completa y sistemática de la legislación y

---

(36) El Decreto de 7 de diciembre de 1972, modificó el Decreto de 1970, dando nueva redacción a su artículo 6º. Vid. Boletín Oficial del Estado, de 13 de diciembre de 1972.

(37) Cfr. Boletín Oficial del Estado, de 5 de noviembre de 1970.

(38) Por medio de esta Orden se dictan normas sobre la desgravación fiscal de las mercancías exportadas en regímenes de tráfico de perfeccionamiento, así como sobre la liquidación del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores a la importación de los materiales extranjeros acogidos a dichos regímenes. Vid. Boletín Oficial del Estado, de 18 de diciembre de 1970.

(39) Cfr. BOTELLA Y LOPEZ DEL CASTILLO, J.: Ayudas oficiales a la exportación, en "Aduanas", nº 260-261 (septiembre-octubre, 1975) 25.

práctica de esta institución, editada por la Mutualidad del Personal de Aduanas (40). Con posterioridad se han dictado otras disposiciones que afectan a puntos concretos de las normas que denominamos fundamentales (41).

3) En tercer lugar hemos de añadir, que el Decreto de 1970 establece una legislación supletoria de la Desgravación Fiscal a la Exportación, al decir que:

""""En lo no previsto expresamente en este Decreto, se observará en la gestión de la desgravación, y especialmente en la comprobación, investigación e inspección, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en las disposiciones que se dicten para el desarrollo del mismo""""(42).

(40) Vid. Normativa y Práctica de la Desgravación Fiscal a la exportación (Madrid, Mutualidad del Personal de Aduanas, 1971) 358 págs.

(41) Por lo que se refiere al pago de la Desgravación fiscal a la exportación a través de Organismos colaboradores, como son las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, merecen citar se:

- Orden de 31 de enero de 1975. Vid. Boletín Oficial del Estado, de 13 de febrero de 1975.
- Orden Comunicada de 5 de mayo de 1975.
- Circular núm. 738 de la Dirección General de Aduanas.

Por lo que se refiere al tratamiento fiscal de la tecnología y otros servicios incorporados a mercancías en el comercio exterior, señalamos el Decreto de 3 de julio de 1975. Vid. Boletín Oficial del Estado, de 11 de agosto de 1975.

Y por lo que hace relación a la aplicación presupuestaria de las devoluciones impositivas por desgravación a la exportación, citamos el Decreto de 31 de octubre de 1975. Vid. Boletín Oficial del Estado, de 26 de noviembre de 1975.

(42) Cfr. Artículo 17 del Decreto de 1970.

A cuyo texto estimamos conveniente formular las siguientes consideraciones críticas:

PRIMERA.— Por lo que se refiere a la Ley General Tributaria, creemos que difícilmente se producirá —la ocasión de su aplicación supletoria porque, como el propio precepto transcrito indica, las imprevisiones —del Decreto de 1970 estarán cubiertas lógicamente "en las disposiciones que se dicten para el desarrollo del mismo".

SEGUNDA.— La fórmula de la supletoriedad normativa entendemos que tiene una aplicación limitada a los aspectos formales de la Desgravación Fiscal a la Exportación, puesto que el indicado precepto, objeto de estas consideraciones, menciona "la gestión" y especialmente "la comprobación, investigación e inspección".

TERCERA.— Entendemos que es improcedente el traer como disposición supletoria de un grupo normativo, perteneciente a las obligaciones estatales —de las que constituye una especie la Desgravación Fiscal a la exportación—, la Ley General Tributaria. Que es la rectora del grupo normativo relativo a los tributos u obligaciones tributarias, de signo esencialmente distinto, y además, financieramente opuesto.

Efectivamente, la Desgravación Fiscal a la Exportación no se suele exponer en las obras del sistema tributario español porque, al no consistir en un tributo, no procede racionalmente su inclusión en ellas (43),

---

(43) Se ha escrito que la Desgravación Fiscal a la Exportación "tiene acogida en nuestros textos fiscales", si bien "como figura sui generis excluida



aunque a veces se le atribuya naturaleza tributaria, si bien creemos que erróneamente (44).

Por todo lo anteriormente expuesto, llamamos la atención sobre lo que estimamos una manifestación equivocada del Preámbulo de la norma fundamental de la

---

del cuadro tributario general". Cfr. DIEZ CLAVERO, J.: El Régimen Administrativo de la Desgravación Fiscal a la Exportación, en "Esic-Market", nº 5 (junio-septiembre, 1971) 15.

- (44) En ocasión reciente se ha considerado la Desgravación Fiscal a la Exportación como una "institución tributaria" encuadrable en la relación jurídica-tributaria, sin más variantes que la posición invertida de los sujetos. Y también que en la actualidad la Desgravación Fiscal a la Exportación ha adquirido "el rango de una institución tributaria de primer orden, con sus principios jurídico-económicos, y una estructura jurídico-tributaria cada vez más elaborada y completa". Cfr. LAPUENTE MORENO, F.: La Jurisprudencia relativa a la desgravación fiscal a la exportación, en "Aduanas", nº 206 (marzo, 1971) 15. 17. 30.

También nos parece inexacta la afirmación de DE VICENTE cuando manifiesta, al ocuparse de las "Relaciones jurídico-tributarias derivadas de la exportación", que la "Desgravación fiscal a que da derecho la exportación" se encuentra dentro del "esquema de las relaciones tributarias que nacen con la exportación". Porque la desgravación fiscal a la exportación no es una relación tributaria, ni siquiera en sentido amplio, sino una obligación legal estatal de devolución de tributos, o en otras palabras, una obligación de devolución que es algo sustancialmente distinto de la obligación tributaria. Cfr. DE VICENTE MONJO, B.: Exportación, trabajo perteneciente a la obra colectiva Estudios aduaneros. Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974) 239.

Desgravación Fiscal a la Exportación. Refiriéndose a esta figura regulada "por diversas disposiciones de distinto rango", dice dicho Preámbulo, "que conviene, por motivos lógicos, reunir (las) en una sola (norma), ajustada además, en cuanto a principios y sistemática, al marco de la Ley General Tributaria" (45). Justamente pensamos lo contrario: que precisamente por motivos lógicos no debe de ajustarse al marco de la Ley General Tributaria, por cuanto sus principios y sistemática son opuestos.

El hecho de que la normativa de la Desgravación Fiscal a la Exportación se haya racionalizado y sistematizado en función de un criterio organizador: los elementos constitutivos (objetivos, subjetivos, cuantitativos, formales, etc.) de la obligación legal estatal de devolución de impuestos, en que consiste la institución; no autoriza a insertarla en el esquema general lógico-jurídico del tributo, porque sus elementos constitutivos, además de ser distintos, son opuestos. Ya que donde hay obligación tributaria a cargo del contribuyente, aparece después la obligación de devolución del impuesto a cargo de la Administración de la Hacienda pública; y donde hay titularidad de derecho de crédito tributario a favor de la Administración, surge posteriormente la titularidad de un derecho a exigir la devolución impositiva a favor del contribuyente.

---

(45) Cfr. Párrafo primero del Preámbulo del Decreto de 1970.

C) LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION"  
Y LA SUBVENCION.

MANZANEDO MATEOS y HERNANDO DELGADO consideran y califican la desgravación fiscal a la exportación, como una subvención (46) o transferencia de fondos públicos en favor de los exportadores, la cual supone la devolución total o parcial de impuestos ya satisfechos (47). Estas afirmaciones nos plantean la necesidad de

---

(46) MANZANEDO MATEOS en su obra de 1968, escribe, refiriéndose a la desgravación fiscal a la exportación, que se la puede "calificar como una típica subvención indirecta por cuanto no supone en definitiva más que un ahorro de gasto —el importe de los impuestos indirectos— en el exportador. Cfr. MANZANEDO MATEOS, J.A.: El comercio exterior en el Ordenamiento Administrativo Español, I (Madrid, - Instituto de Estudios de Administración Local, 1968) 293.

El mismo autor en 1970, califica a la desgravación fiscal a la exportación, en un lugar (pág. 304), como subvención indirecta, y en otro (pág. 305), como subvención directa. Cfr. MANZANEDO MATEOS, J., y GOMEZ REINO, E.: Curso de Derecho Administrativo Económico (Ensayo de una sistematización) (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1970) 304 s.

Y HERNANDO DELGADO dice que la desgravación fiscal a la exportación, "puede considerarse como subvención directa" (pág. 204), siguiendo la afirmación de MANZANEDO MATEOS en su "Curso de Derecho Administrativo Económico". Y en otro lugar considera la desgravación fiscal a la exportación, dentro de los que llama "beneficios fiscales" (pág. 202). Cfr. HERNANDO DELGADO, J.: o.c., nota nº 30, 202-204.

(47) Cfr. MANZANEDO MATEOS, J.A.: o.c., nota nº 46, 292 s.; MANZANEDO, J.A., HERNANDO, J. y GOMEZ REINO, E.: o.c., nota nº 46, 304 s.; HERNANDO DELGADO, J.: o.c., nota nº 30, 204.

una reflexión sobre la noción de subvención, y sobre el significado de la expresión, transferencia de fondos públicos que supone devolución de impuestos satisfechos.

La subvención consiste —seguimos a GARCIA AÑOVEROS y NIEVES BORREGO— en una donación modal con cargo a fondos públicos, y a título no devolutivo, constituida por razones de interés general y mediante un acto administrativo de Derecho público (48). Y la transferencia de fondos públicos en favor de los exportadores, estimamos que es una frase que constituye la descripción de un hecho, y que jurídicamente nos plantea la necesidad de determinar el título o razón de dicho movimiento de fondos. Este título parece que se aclara, cuando se añade que la expresada transferencia, supone la devolución de impuestos previamente satisfechos. Es por tanto una entrega de dinero realizada a título devolutivo, y lo que verdaderamente supone, no es una obligación estatal de subvención o de donación modal, sino la existencia de una obligación estatal de devolución de impuestos, que es algo obviamente distinto. Los mismos autores, que afirman el carácter de subvención, reconocen expresamente que ésta supone "la devolución total o parcial de impuestos ya satisfechos".

---

(48) Vid. GARCIA AÑOVEROS, J.: La subvención en el Impuesto de Derechos Reales, en "Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública", nº 26, (junio, 1957), 349-359; y NIEVES BORREGO, J.: Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención, en "XI Semana de Estudios de Derecho Financiero", I (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964) 234 ss.

La figura de la subvención y de la devolución de impuestos coinciden: En tener ambas naturaleza de obligación estatal. Se diferencian, sin embargo: 1º) En que el hecho generador de la obligación de devolución de impuestos está compuesto, entre otros elementos variables, por uno constante: el previo pago de un tributo; o lo que es lo mismo, la obligación tributaria - preexistente en situación de cumplimiento mediante el pago. Evidentemente este elemento no se da en el caso de la subvención. 2º) En que algunas obligaciones de devolución de impuestos, como son las nacidas por la realización de un ingreso indebido o pago tributario ilegal, se fundamentan en el enriquecimiento injusto; mientras que la subvención tiene su apoyo en un enriquecimiento que se estima justo. Y, 3º) En que la devolución de impuestos creemos que es siempre una obligación estatal legal, mientras que la subvención estimamos que puede ser en algunas ocasiones, obligación estatal convencional.

Establecida la delimitación entre la subvención y la devolución impositiva, y constituyendo la desgravación fiscal a la exportación una especie de esta última, resulta claro que no es posible, jurídicamente pensando, atribuirle naturaleza de subvención. ALBIÑANA ha señalado certeramente, la falta de justificación de que la Desgravación Fiscal a la Exportación sea anotada en la "Cuentas de las Administraciones públicas", bajo el concepto de subvención, cuando realmente se trata de

una devolución de tributos (49).

#### IV. LA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION" Y OTRAS OBLIGACIONES DE DEVOLUCION POR EXPORTACION.

Nos referimos en este epígrafe a las relaciones existentes entre la Desgravación Fiscal a la Exportación, y las devoluciones por exportación, reguladas en la normativa de determinados impuestos indirectos, que son:

- El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.
- El Impuesto sobre el Lujo.
- Los Impuestos Especiales.

A continuación nos ocupamos de ellos, en apartados separados, en cuanto a su posición respecto de la Desgravación Fiscal a la Exportación.

---

(49) "Inexplicablemente en la Terminología (anexo I) de las Cuentas de las Administraciones públicas del trienio 1964-1966, Madrid, 1968, se expresa - que 'el reembolso de cargas fiscales, como consecuencia de la exportación de productos, se ha imputado a esta agrupación', esto es, a la de 'Subvenciones' (1.5). Es cierto que, correctamente, se denomina 'reembolso' a esta operación, pero, numéricamente, se imputa a 'subvenciones' el importe de la Desgravación fiscal a la exportación de cada año". Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: El sistema fiscal en España (Madrid, Ed. Guadiana de Publicaciones, 1974) 777, en nota a pie de página nº (24).

A) LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE  
TRAFICO DE LAS EMPRESAS.

La notmativa del Impuesto, por lo que se refiere a la obligación tributaria correspondiente, establece que están sujetas las exportaciones de bienes, mercancías o productos de cualquier naturaleza, realizadas por los fabricantes, industriales, comerciantes, mayoristas, agricultores o por quienes se dediquen a esta actividad habitualmente, no obstante el derecho a la devolución a que dichas operaciones dieran origen (50).

La normativa del Impuesto, por lo que se refiere a la obligación de devolución impositiva correspondiente, establece que los contribuyentes tienen derecho a la devolución del impuesto satisfecho, por el hecho de la exportación (51). De lo que se deduce que los elementos del hecho generador de la obligación devolutiva, son dos: 1) La exportación. 2) El pago del Impuesto por dicha exportación.

De lo anteriormente expuesto resulta:

1º Que la existencia de la exportación, produce el nacimiento de la obligación tributaria.

2º Que el pago del Impuesto por dicha exportación, produce el nacimiento de la obligación de devolu-

---

(50) Cfr. Artículo 3º, i) párrafo primero del Texto Refundido y Artículo 3, i) párrafo primero del Reglamento.

(51) Cfr. Artículo 37, B) del Texto Refundido en relación con el Artículo 58 del Reglamento.

ción.

Entonces pensamos que este mecanismo legal, no es algo que tenga una justificación clara, porque si por la exportación se satisface el Impuesto, y una vez pagado se tiene derecho a la devolución, ¿por qué se somete a gravamen? ¿Lo correcto no sería eliminar la exportación del repertorio de hechos impositivos? "Esta es una particularidad del ordenamiento español —escribe PEREZ ROYO—. En el resto de los países europeos, cualquiera que sea el sistema de imposición sobre el volumen de negocios, el gravamen se detiene al alcanzar el escalón de la exportación, lo cual es perfectamente lógico: en la medida en que se pueda evitar el tener que recurrir a la devolución, lográndose la desgravación con la simple exención, éste es el sistema aconsejable" (52).

Y el Profesor ALBIÑANA, refiriéndose también a este punto, escribe que "cabe formular la siguiente pregunta: ¿cómo puede justificarse la exacción del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas en la fase de exportación? ¿No es contradictoria esta exacción con el fundamento y la existencia de la Desgravación Fiscal a la Exportación?" (53).

---

(52) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 99.

(53) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Curso de Sistema Tributario Español. (Economía de Empresa) Curso Académico 1972-1973 (Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, 1971) 439.



Corresponde traer ahora, la contraposición entre la Desgravación Fiscal a la Exportación y la devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por exportación. La distinción fundamental entre ambas es que, mientras aquellas es el todo, ésta es la parte, si bien la parte más importante. Por lo que, la devolución del Impuesto queda englobada o comprendida dentro de la devolución general o Desgravación Fiscal a la Exportación.

Precisando más, la obligación de devolución del Impuesto se caracteriza porque: 1º Se limita a la fase de exportación, no comprendiendo la devolución del impuesto que grava las fases de fabricación y venta interior. 2º Se produce siempre la devolución, o sea, "en todo caso". Sin embargo la Desgravación Fiscal a la Exportación se caracteriza porque: 1º Comprende, no solamente la devolución de la fase de exportación del Impuesto, sino también la correspondiente a las fases de fabricación y venta interior. 2º No se produce siempre la devolución, sino que existen mercancías que tienen reconocido derecho a la desgravación total, y otras que lo tienen reconocido solamente parcial (54).

#### B) LA DEVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE EL LUJO.

La normativa de este Impuesto, por lo que se refiere a la obligación tributaria correspondiente, establece la no sujeción de las exportaciones de los bie

(54) Vid. LOPEZ BERENGUER, J.: Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, II (Bilbao, Ediciones Deusto, 1968) 220 s.

nes calificados fiscalmente como de lujo (55). A diferencia de la normativa del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que somete a este Impuesto el acto de la exportación.

Sin embargo, la normativa del Impuesto, por lo que se refiere a la obligación de devolución, dispone que: "Los exportadores de bienes, artículos o productos gravados en la modalidad de origen, tendrán derecho a la devolución del Impuesto de Lujo satisfecho a sus proveedores, o, en su caso, en la importación de los productos" (56).

De lo que antecede se deduce, a primera vista, una contradicción. Por un lado la normativa establece la no sujeción de la exportación. Y por otro lado, la sujeta a imposición, puesto que prevee el supuesto de "la devolución del Impuesto de Lujo satisfecho".

Entendemos que PEREZ ROYO nos explica esta aparente contradicción, cuando escribe: "El gravamen en la modalidad de origen, no es otra cosa que el gravamen en el estadio de la fabricación o de la importación; se contraponen el gravamen en destino, que se produce cuando lo que se grava es la venta al consumidor final. A cada una de estas dos formas de aplicación del gravamen corresponde una forma de desgravación: la exención directa, en el caso de gravamen en destino; la devolución,

---

(55) Cfr. Artículo 2, 2, del Texto Refundido.

(56) Cfr. Artículo 12, 1, del Texto Refundido.

en el caso de gravamen en origen" (57). De lo que se deduce, que el precepto que establece la existencia del derecho a la devolución del Impuesto de Lujo, satisfecho, se refiere a su devengo en origen, que es el supuesto en el que se puede dar la obligación de devolución - por la exportación. Porque cuando se devenga en destino, no se produce el pago del impuesto antes de la exportación, por lo que evidentemente no puede surgir la obligación de devolución.

Por tanto, centrándonos en la obligación de devolución del Impuesto de Lujo en la modalidad de origen, a la vista de la normativa expuesta, podemos exponer los elementos integrantes del hecho generador de dicha relación obligatoria. Estimamos que son los siguientes:

1) Venta de bienes calificados fiscalmente de lujo, realizada por un fabricante o por un importador, a un exportador que los adquiere.

2) Nacimiento en origen de la obligación tributaria, es decir, en el momento en que los bienes de lujo salen de las fábricas o almacenes para su venta (58).

3) Pago del Impuesto de Lujo por el fabricante o por el importador a la Administración financiera, en calidad de sustitutos del contribuyente (59).

---

(57) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 89 s.

(58) Vid. Artículo 10, 1, a) párrafo segundo, del Texto Refundido.

(59) Vid. Artículo 5, b) 2, del Texto Refundido.

4) Traslación jurídica del Impuesto de Lujo pagado, mediante cargo en factura por el fabricante o por el importador, al exportador (60).

5) La exportación de los correspondientes bienes de lujo (61).

Corresponde traer ahora a este lugar, la relación existente entre la devolución del Impuesto sobre el Lujo, y la Desgravación Fiscal a la Exportación.

La normativa de la Desgravación Fiscal a la Exportación establece que "la devolución del Impuesto de Lujo con motivo de la exportación se regirá por las normas propias de dicho tributo sobre el particular" (62). Como comenta GARCIA ARANDA, se sobreentiende que la práctica española de la Desgravación Fiscal a la Exportación no comprende la devolución del Impuesto de Lujo, pues tal devolución sigue un cauce distinto (63). Y es

(60) Vid. Artículo 7, 1, párrafo primero del Texto Refundido.

(61) "A estos efectos se considerará como exportación —escribe ARIAS VELASCO— no solo la remisión fuera del territorio nacional, sino también (cfr. art. 2º-2) a Ceuta y Melilla y al Sahara Español. A partir de 1º de Enero de 1973, se considerará asimismo como exportación la remisión a las Islas Canarias, en virtud de lo dispuesto en el art. 17 de la Ley de 22 de Julio de 1972, que recogemos dentro del comentario al citado art. 2º-2". Cfr. ARIAS VELASCO, J.: Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo (Comentarios) (Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1974) 74.

(62) Cfr. Artículo 1º 3, del Decreto de 16 de abril de 1970.

(63) Cfr. GARCIA ARANDA, M.: o.c., nota nº 4, 67.

que, por un lado, existe la devolución de este impuesto, y por otro, la "devolución general", en frase expresiva de PEREZ ROYO (64). Por tanto, la devolución del Impuesto de Lujo está al margen y es independiente de la Desgravación Fiscal a la Exportación. Es decir, no está comprendida dentro de ésta.

#### C) LA DEVOLUCION DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

La singularidad de estos impuestos es consecuencia del régimen especial que se establece para unos concretos bienes, como son el alcohol, azúcar, achicoria, cerveza, bebidas refrescantes, "por motivos de salud pública" (65). Por ello su nota más característica "es la existencia de un riguroso sistema de inspecciones y controles" (66).

La normativa sobre devolución de estos impuestos se encuentra en las disposiciones comunes a todos ellos, y en las disposiciones particulares propias de algunos. Las disposiciones comunes se hallan contenidas en el Título preliminar del Texto Refundido de los Impuestos Especiales. Y las disposiciones particulares, aparecen recogidas en la normativa propia y peculiar

---

(64) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 92.

(65) Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Introducción al Sistema Impositivo Español (Madrid, Guadía de Publicaciones, 1969) 87.

(66) Cfr. GONZALEZ GARCIA, E.: Impuestos especiales, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", Vol. XVI, nº 67 (enero-febrero, 1967) 2060.

del Impuesto de fabricación de alcoholes y del Impuesto de fabricación de azúcar.

El Texto Refundido se limita a establecer una norma, que se refiere a la relación existente entre la devolución de los Impuestos Especiales y la Desgravación Fiscal a la Exportación, la cual dice: "La devolución de los Impuestos Especiales, cuando se exporten los productos cuya fabricación o elaboración haya satisfecho el impuesto, se acomodará a las normas que con carácter general regulan las de los Impuestos Indirectos" (67).

Esta fórmula legal la califica PEREZ ROYO de imprecisa "porque parece hacer referencia a una desgravación específica, la cual se acomodará a la general; en realidad, no debería decirse que la desgravación de los Impuesto Especiales se acomodará a la general (lo cual parece indicar que la desgravación se regirá por las normas de la general, pero será una desgravación es pecífica), sino que se considerará comprendida o englobada dentro de la general" (68). El término "desgravación" que aquí se emplea, se hace en el sentido de devolución de impuestos. Y efectivamente, en este caso, al contrario de lo que ocurría con la devolución del Impuesto de Lujo con motivo de la exportación —cuya devo

---

(67) Cfr. Artículo 2, 5ª, del Texto Refundido de los Impuesto Especiales, aprobado por Decreto - 511/1967, de 2 de marzo ("Boletín Oficial del Estado" de 21 de marzo de 1967).

(68) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 88.

lución no está comprendida dentro de la Desgravación Fiscal a la Exportación—, sí que está comprendida dentro de la Desgravación Fiscal a la Exportación, o también llamada devolución general. Creemos que es en este sentido, en el que el Profesor ALBIÑANA se plantea la cuestión de la justificación de la disposición a que nos venimos refiriendo (69).

V. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DENOMINADA "DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION.

A) LOS ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

El hecho generador de esta obligación de devolución —denominado "hecho desgravable" en la normativa—, entendemos que está constituido por los siguientes elementos (70), que se producen sucesivamente y por este orden:

PRIMERO.— El pago tributario no indebido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho, correspondiente a los tributos indirectos objeto de devolución (71). O sea, un pago legal referente a un conjunto de

---

(69) Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: o.c., nota nº 53, 420.

(70) Hemos extraído estos elementos, de los artículos 1º, 1; 2º y 3º del Decreto de 1970.

(71) PEREZ ROYO estudia profundamente y con acierto cuáles son los tributos indirectos que son objeto de devolución, afirmando que en nuestro ordenamiento "no se encuentra una designación taxativa de los impuestos que integran la desgravación, si-

obligaciones tributarias, cuyos hechos imponible han consistido —expresándolo en fórmula genérica y resumida—, en la producción, elaboración y comercialización de determinadas mercancías.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de las obligaciones tributarias indicadas, consistente en la exportación de mercancías. Es necesario desarrollar la significación y composición de este elemento, para lo cual dedicamos el siguiente epígrafe.

B) EL ELEMENTO SOBREVENIDO: LA EXPORTACION DE MERCANCIAS.

Exponemos por un lado, la noción legal de exportación a estos efectos, y por otro, la de mercancías, según la normativa de la Desgravación Fiscal a la Exportación. Las cuales, juntamente con el llamado principio de selectividad, constituyen un desarrollo o extensión del elemento sobrevenido.

1) En relación con la exportación se requiere que ésta sea, no sólo definitiva sino también realizada como consecuencia de una venta en firme. Por lo que se refiere al primer punto, se quiere decir que las exportaciones temporales no forman parte del hecho generador.

---

no que se usa una fórmula genérica". Y continúa diciendo que "la ley prefirió la fórmula menos comprometedor, de una cláusula general, refiriéndose, sin especificar a las exacciones locales, tasas y exacciones parafiscales e impuestos indirectos (art. 20, ap. f) y art. 21, ap. a), Ley de 23 de diciembre de 1959". Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 65 s.



Y por lo que se refiere al segundo, quiere decirse que las exportaciones sin venta: como donaciones y muestras (72); las exportaciones a empresas filiales en el extranjero (73); y las exportaciones cuya venta no sea firme, como las realizadas en consignación o en comprobación de calidad (74); tampoco forman parte del hecho generador.

2) En relación con las mercancías —cuyo término consideramos que constituye la abreviatura de la expresión legal: "frutos, productos y artículos" (75)—, se requiere que "tengan reconocido el derecho a la desgravación" (76), por la Administración. Lo que significa que la configuración de una parte sustancial del hecho generador, queda atribuída al poder reglamentario de la Administración.

3) Como un desarrollo del componente "mercancías", se utiliza en la doctrina un criterio llamado principio de selectividad, el cual constituye una de las características más importantes de la Desgravación Fiscal a la Exportación. Dicho principio consiste en la discriminación administrativa de las mercancías destinadas a la exportación, mediante el reconocimiento por la

---

(72) Cfr. Norma primera, 2, b) de la Orden de 1970.

(73) Cfr. Norma primera, 2, c) de la Orden de 1970.

(74) Cfr. Norma primera, 2, d) de la Orden de 1970.

(75) Cfr. Artículo 1º, 1, del Decreto de 1970.

(76) Cfr. Artículo 3º, del Decreto de 1970.

Administración del derecho a la devolución respecto de determinadas de ellas, dejando excluidas otras. "Frente al sistema de generalización establecido por otros países, en los que disfrutaban de tales beneficios todas las mercancías que se exportan —escriben BOTELLA y LOPEZ DEL CASTILLO y ARRANZ ESTEBAN—, en nuestro país se ha optado por el de la discriminación, precisándose para obtener los beneficios, que así se reconozca por una Orden ministerial dictada por el Ministerio de Hacienda a propuesta del de Comercio" (77).

En España, antes de la Reforma tributaria de 1964, la desgravación no se aplicaba con carácter general a la totalidad de las mercancías exportadas, sino que algunas disfrutaban del derecho a la devolución y otras no. Pero después de 1964 se aplica la desgravación a todas las mercancías sin excepción alguna. Esto "no significa —escribe PEREZ ROYO— que en el sistema español de desgravación no conserve plena vigencia el principio de selectividad" (78). "Este principio o criterio de selectividad continúa actuando —prosigue diciendo—, siendo uno de los rasgos más característicos del sistema español de devolución de impuestos. Simplemente ocurre que, con posterioridad a la reforma de 1964, ese principio se manifiesta, no en la determinación del ámbito de la desgravación, sino en la cuantía de la misma" (79). Efectivamente, el concepto legal de la Desgrava--

(77) Cfr. BOTELLA y LOPEZ DEL CASTILLO, J. y ARRANZ ESTEBAN, A.: o.c., nota nº 14, 121.

(78) Cfr. PEREZ ROYO, F.: o.c., nota nº 1, 103.

(79) Ibídem, 103 s.

ción Fiscal a la Exportación, se refiere a la devolución "de la totalidad o parte de la tributación indirecta" (80), lo que implica la selección por la vía de la cuantía, de las mercancías objeto de exportación. Unas gozarán de la devolución total, y otras de la devolución parcial.

### C) LOS EFECTOS DEL HECHO GENERADOR.

Para analizar los efectos jurídicos del hecho generador, compuesto de los dos elementos anteriormente expuestos, consideramos que, dado su carácter de producción sucesiva, procede dividir el examen de aquellos, en las dos fases o tiempos correspondientes a cada elemento. El primer momento: el del pago de las obligaciones tributarias preexistentes, relativas a los impuestos indirectos que gravan la producción, elaboración y comercialización de determinadas mercancías. Y el segundo momento: que es el constituido por la producción del hecho posterior sobrevenido, consistente en la exportación.

1) En un primer momento, consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.- La legitimidad del pago de los impuestos indirectos, por inexistencia de infracción del ordenamiento tributario, por lo que el pago merece el calificativo de legal o no indebido.

SEGUNDO.- La extinción de las obligaciones

---

(80) Cfr. Artículo 1º, 1, del Decreto de 1970.

tributarias correspondientes a los impuestos indirectos que gravaron determinadas mercancías.

2) En un segundo momento, entendemos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— La producción del hecho posterior, consistente en el ejercicio potestativo de la exportación, no altera la presunción de legalidad de la tributación indirecta.

SEGUNDO.— La producción del hecho posterior, tampoco modifica la capacidad contributiva, por lo que hay que entender que la tributación indirecta soportada no sólo es legítima, sino también justa.

TERCERO.— La coexistencia del pago legítimo tributario, con el hecho posterior sobrevenido —la exportación—, produce el efecto fundamental del nacimiento de la obligación de devolución denominada "Desgravación Fiscal a la Exportación".

Esto es así porque, al producirse sucesivamente los elementos integrantes del hecho generador, hasta que no acaezca el último: la exportación, no se origina el efecto del nacimiento de la obligación de devolución. Y este momento, denominado devengo, es lo que determina el comienzo de su existencia. Y como es importante precisarlo, la normativa se encarga de hacerlo expresándose así: "Nace el derecho a percibirla (la desgravación) en el momento en que se lleven a cabo las exportaciones. Este momento estará constituido por la fecha de embarque de la mercancía (vías marítima y aérea)

o la de su salida del territorio nacional (vía terrestre). En el caso de mercancías inspeccionadas en Aduana interior, "aquel momento será el de su salida de los recintos de la misma" (81). Y en esta línea de pensamiento leemos en GIULIANI FONROUGE, al referirse al derecho de "reintegro de impuestos", correlativo argentino de nuestra Desgravación Fiscal a la Exportación, que aquél "no nace con el pago del impuesto interno y queda subordinado a la exportación, sino que constituye un derecho potestativo que tiene su nacimiento o hecho generador - con la exportación ya efectuada" (82).

#### D) EL FUNDAMENTO DEL HECHO GENERADOR.

Hablar del fundamento del hecho generador de la obligación de devolución, denominada en nuestro Derecho "Desgravación Fiscal a la Exportación", es tanto como plantearse el porqué o razón de ser de esta figura. Es decir, la justificación de su establecimiento.

Este punto creemos que se aclara cuando se distingue, por un lado, el fundamento extrajurídico —el de las técnicas del comercio exterior—, y por otro, el fundamento jurídico financiero.

La justificación extrajurídica —situada en el ámbito de las técnicas del comercio exterior—, puede ser, teórica y práctica, dada su doble concepción, —magistralmente expuesta por el Profesor PEREZ ROYO. El

(81) Cfr. Artículo 5º, 1, del Decreto de 1970.

(82) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: o.c., nota nº 29, 900.

fundamento teórico, y algunas veces aparente, parece - ser que radica, de acuerdo con valores convenidos internacionalmente sobre la libertad de concurrencia en el comercio exterior, dentro del llamado mundo occidental, en el deseo de neutralizar el factor tributario, diverso en cada país, respecto de la formación de los precios en el mercado exterior libre. Lo que se consigue con el empleo de las técnicas igualadoras denominadas: ajustes fiscales en frontera. El fundamento práctico o real, generalmente oculto, puede hallarse en la voluntad nacional de alcanzar el objetivo de política económica, consistente en el incremento de las exportaciones, utilizando para su fomento y estímulo, las técnicas fiscales, las técnicas de subvención, primas, etc.

Del fundamento jurídico financiero se ocupan algunos estudiosos del Derecho aduanero, en los que se aprecia, no sólo la separación o delimitación entre este fundamento y el de carácter extrajurídico, sino también que, la razón de la existencia de la desgravación fiscal a la exportación, viene exigida por la idea de justicia tributaria internacional (83). La cual pretende eliminar la doble imposición exterior, que se habría de producir de no existir la devolución de que tratamos.

Por ello, PEREZ DE BRICIO afirma que el sistema de la devolución de los impuestos indirectos a la exportación "pretende impedir que la exportación sufra un

---

(83) Vid. la noción de justicia tributaria internacional en SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 28, 28.

trato fiscal discriminatorio, por gravarla, además de en el país en que ha de consumirse, en el que exporte - la mercancía en cuestión" (84). Por tanto, "se trata de una medida —continúa— que, aun considerada por su finalidad como de fomento a la exportación, tiene más bien un carácter de justicia impositiva, ya que trata de evitar lo que pudiéramos llamar una doble imposición a nivel internacional" (85). En esta misma línea de pensamiento, BAPTISTA BURGOS hace referencia a dos "razones fundamentales que justifican el establecimiento de la fórmula de devolución de impuestos a la exportación": - una, "razón comercial" y otra, "razón de equidad fiscal en el país que la establece. Ya que si la mercancía ha de consumirse fuera de las fronteras de dicho país, no debe satisfacer al mismo los impuestos indirectos que - la han gravado durante el proceso de elaboración y comercialización" (86). Y también en esta dirección, DOCAVO ALBERTI se refiere a la finalidad netamente económica de la desgravación fiscal a la exportación, dirigida a conseguir un mayor fomento del comercio exterior, escribiendo que esta figura: "en el fondo responde también a un principio de justicia impositiva, pues de no reali

(84) Cfr. PEREZ DE BRICIO, C.: Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación, en "Economía Financiera", nº 2 (1964) 27.

(85) Ibídem, 27.

(86) Cfr. BAPTISTA BURGOS, R.: Incidencia de la desgravación fiscal en el incremento de las exportaciones, en "Aduanas", nº 232-233 (mayo-junio, - 1973) 103.

zarse tal devolución se produciría una doble imposición a escala internacional, si como sucede normalmente, el país importador, para evitar la situación de privilegio de que gozarían las mercancías extranjeras respecto de las nacionales, impone sobre estas últimas un gravamen compensatorio" (87).

Hasta aquí hemos expuesto el fundamento jurídico financiero basado en el principio de justicia tributaria internacional, pero hay quien ha precisado con acierto que la desgravación fiscal a la exportación, se justifica jurídicamente en el principio de la territorialidad del impuesto indirecto. Ildefonso SANCHEZ lo ha puesto de manifiesto escribiendo que: "El fundamento jurídico de la Desgravación Fiscal a la Exportación, está en el principio de la territorialidad del impuesto indirecto. Es evidente que si este tipo de impuestos se dirige formalmente hacia su repercusión final sobre el usuario o consumidor del objeto que le sirve de soporte, no se puede pretender obligar al pago del mismo cuando ese uso o consumo se materializa en territorio extranjero" (88). Efectivamente, si la exportación permite engendrar la obligación de devolución de los tributos in-

---

(87) Cfr. DOCAVO ALBERTI, L.: El nuevo régimen de Desgravación Fiscal a la Exportación, en "Balance", nº 257 (enero, 1965) 18.

(88) Cfr. SANCHEZ, I.: Derecho Aduanero, Tema XXXIV, "La desgravación fiscal a la exportación. Concepto, naturaleza y régimen jurídico". (Adaptado al programa de ingreso en la Escuela de Estudios Aduaneros, s.f., aunque creemos que es de 1970) 1.



directos, que van incorporados en el precio de la mercancía destinada al exterior, es porque jurídicamente no se puede obligar al pago de dichos tributos cuando el consumo del producto exportado se realiza en territorio extranjero.

Resumiendo, nos parece, entonces, que el fundamento del hecho generador de la Desgravación Fiscal a la Exportación, se halla en el principio de justicia tributaria internacional, la cual se pretende conseguir por la vía de dos principios subordinados: el de la eliminación de la doble imposición internacional, principio corrector, y el de la territorialidad del impuesto indirecto, principio previsor.

## CAPITULO XV

### LA EXPORTACION DE MERCANCIAS CON VALOR AÑADIDO NACIONAL: ELEMENTO SOBREVENIDO DEL HECHO GENERADOR DEL "DRAW-BACK".

## S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LOS ASPECTOS EXTRAJURIDICOS DEL "DRAW-BACK".
  - A) El "Draw-back": Técnica fiscal del comercio exterior.
  - B) El "Draw-back": Técnica del tráfico de perfeccionamiento activo.
- III. LOS ASPECTOS JURIDIO-FINANCIEROS DEL "DRAW-BACK".
  - A) El "Draw-back" y la obligación tributaria.
  - B) El "Draw-back" y la exención tributaria.
  - C) El "Draw-back": naturaleza de obligación legal es total.
  - D) Las fuentes positivas del "Draw-back".

#### IV. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS O "DRAW-BACK".

- A) Los elementos del hecho generador.
- B) El elemento sobrevenido: la exportación de mercancías con valor añadido nacional.
  - a) Clases de mercancías.
  - b) Los principios de identidad y de equivalencia.
  - c) El principio de determinación.
- C) Los efectos del hecho generador.
- D) El fundamento del hecho generador.

= = = = =  
= = = =  
= =

#### I. INTRODUCCION.

Con este apartado introductivo perseguimos dos finalidades: una, la de delimitar el contenido del Capítulo. Y otra: la de ordenar su exposición, mediante el establecimiento del plan expositivo.

Por lo que se refiere al objetivo delimitador, debemos de considerar que el presente Capítulo se halla situado sistemáticamente, dentro del Título que denominamos: "Devolución de impuestos legales por exportación". Y un tipo devolutivo perteneciente a este grupo, nos parece que está constituido por el "Draw-back" o "Devolución de impuestos aduaneros por exportación de mercancías con valor añadido nacional". Que es llamada en nuestro país: "Devolución de Derechos Arancelarios (Draw-

back)".

El tipo devolutivo aquí considerado, es distinto del constituido por la "Desgravación Fiscal a la Exportación", que ha sido estudiado en el Capítulo anterior y dentro del Título indicado, por entender que es también una especie encuadrable en la categoría conceptual de la "Devolución de impuestos legales por exportación".

Por lo que se refiere al plan expositivo, hemos pensado que no es posible comprender integralmente la figura del Draw-back, sin acudir previamente a sus aspectos extrajurídicos, constituidos por determinadas técnicas del comercio exterior.

Entendemos que esta forma de proceder, permite afrontar el estudio de los aspectos jurídico-financieros del Draw-back, con mayores posibilidades científicas. Dentro de esta perspectiva destacamos la diferencia de esta institución con la obligación y la exención tributarias; la naturaleza que se le atribuye de obligación legal estatal; y el análisis de sus fuentes positivas. Todo lo cual nos permitirá tratar la cuestión nuclear de esta obligación de devolución impositiva, que está constituida por su hecho generador, con sus elementos, efectos y fundamento. El cual representa la peculiaridad e individualización del tipo devolutivo denominado Draw-back, dentro de la clasificación tipológica de las obligaciones de devolución de impuestos.

Por todo cuanto antecede, hemos establecido el siguiente plan expositivo:

- Los aspectos extrajurídicos.
- Los aspectos jurídico-financieros.
  - La diferencia con la obligación y exención tributarias.
  - La naturaleza de obligación estatal.
  - Las fuentes positivas.
  - El hecho generador de la obligación de devolución.

## II. LOS ASPECTOS EXTRAJURIDICOS DEL "DRAW-BACK".

El Draw-back ofrece desde el punto de vista extrajurídico, una consideración de "técnica fiscal del comercio exterior", es decir, de instrumento aplicativo o medida de intervención estatal dirigida al fomento de las exportaciones. En este sentido queda alineada con otras diversas técnicas, encaminadas a la consecución de dicho objetivo. Pero más concretamente, y dentro de este ámbito extrajurídico, presenta una consideración de técnica del llamado "Tráfico de perfeccionamiento activo". Por ello nos ocupamos en primer lugar de su razón de ser como técnica fiscal del comercio exterior. y después, como una técnica específica del tráfico de perfeccionamiento activo.

### A) EL "DRAW-BACK": TECNICA FISCAL DEL COMERCIO EXTERIOR.

La técnica fiscal del comercio exterior con-

sistente en la devolución de impuestos aduaneros —denominada universalmente con la expresión de Draw-back—, ya fué objeto de exposición y estudio por parte de ADAM SMITH, en 1776 (1). Esta técnica vino a resolver un problema. La importación de materias primas para su elaboración en el interior del país, y la posterior exportación del producto manufacturado, presentaba el inconveniente de que la imposición sobre dicha importación, encarecía el producto elaborado y, por tanto, dificultaba su exportación.

Una de las soluciones principales que se han dado a este problema, ha sido el establecimiento de la técnica del Draw-back, "que consiste —escribe el Profesor FUENTES QUINTANA—, en la devolución al exportador del impuesto pagado al importar las materias primas, y cuyo reembolso se efectúa en el momento de exportar el producto elaborado. Este sistema tiene el inconveniente de que el exportador debe anticipar, en cualquier caso, a la Administración fiscal una cierta cantidad de dinero, y además se puede exagerar el importe de la devolución de modo que ésta encubra una auténtica prima a la exportación, oculta a los ojos del país importador" (2).

---

(1) Vid. Capítulo titulado "Devoluciones de impuestos (Draw-backs)", SMITH, A.: Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones (Madrid, Ed. Aguilar, 1961) 433-437.

(2) Cfr. FUENTES QUINTANA, E.: Hacienda Pública. Teoría de los Ingresos Públicos. Lecciones del Curso Académico 1968-69 (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968) 279.

B) EL "DRAW-BACK": TECNICA DEL TRAFICO DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO.

El tráfico de perfeccionamiento es una técnica nacida en el ámbito del comercio exterior, que denomina un proceso de adición de valor de mercancías en país distinto de su origen, mediante una actividad de elaboración manufacturera, que tiene una finalidad, no fiscal sino comercial, de fomento de la exportación. Se llama "tráfico de perfeccionamiento" porque perfecciona, aumenta de valor las mercancías, es decir, las incorpora un valor añadido (mano de obra y materiales). Cuando el aumento de valor se realiza en España, se dice que el tráfico de perfeccionamiento es activo, y cuando se produce en el extranjero, pasivo. Tráfico de perfeccionamiento es una expresión del artículo 7º, de la Ley Arancelaria la cual según MANZANEDO MATEOS, siguiendo a VILLAR PALASI, "es la incorrecta traducción del término alemán equivalente a proceso de adición de valor" (3).

Recientemente se ha regulado en nuestro país el llamado Tráfico de perfeccionamiento activo (4) que es definido normativamente como "la medida de fomento a la exportación que permite eliminar, total o parcialmen

(3) Cfr. MANZANEDO MATEOS, J.A.: El Comercio Exterior en el Ordenamiento Administrativo Español, 1 (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1968) 361.

(4) Cfr. Fundamentalmente el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1974; el Decreto de 26 de junio de 1975, creador del "Régimen del Tráfico de Perfeccionamiento Activo"; y la Orden de 20 de noviembre de 1975.

te y bajo ciertos condicionamientos, los efectos del - Arancel de Aduanas correspondientes a los materiales con los que se han elaborado determinados productos, cuando salgan del territorio aduanero nacional" (5).

Pues bien, tanto la normativa positiva como la doctrina patrias, califican el Draw-back como una técnica del "Tráfico de perfeccionamiento activo". El Derecho positivo configura este último, como una institución compuesta por tres sistemas compatibles entre sí, que son: el de admisión temporal, el de reposición con franquicia arancelaria y el de devolución de derechos arancelarios o Draw-back (6). Siendo definido legalmente como aquel "sistema que permite la restitución total o parcial de los derechos arancelarios satisfechos a la importación de determinadas mercancías, cuando éstas u otras equivalentes salgan del territorio aduanero nacional, una vez transformadas o incorporadas a otros productos" (7).

Y por su parte la doctrina trata el Draw-back desde la perspectiva extrajurídica de las técnicas del comercio exterior, como un instrumento del denominado - "Tráfico de perfeccionamiento". Así, por ejemplo, el Pro

---

(5) Cfr. Apartado 1.1, de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

(6) Vid. Decreto de 26 de junio de 1975 y Orden de 20 de noviembre de 1975.

(7) Cfr. Apartado 4.1, de la Orden de 20 de noviembre de 1975.



fesor ALBIÑANA (8); los autores GUTIERREZ ESCUDERO y - BENGOCHEA CALVO (9); los autores ARRANZ ESTEBAN y MARTINEZ PUEYO (10) y BEDIA LARREA (11).

### III. LOS ASPECTOS JURIDICO-FINANCIEROS DEL "DRAW-BACK".

Expuestos los aspectos extrajurídicos del Draw-back, que han sido explicados desde la óptica de las técnicas del comercio exterior, y a los que hemos asignado la misión de facilitar el entendimiento de la clase de devolución impositiva, a que se refiere este Capítulo; corresponde dar entrada a los aspectos jurídico-financieros de dicha figura, que estimamos fundamentales para los fines perseguidos en este trabajo. Los cuales consideramos que están constituidos: por la diferencia del Draw-back con la obligación y la exención tributarias; por la naturaleza de obligación legal esta

- 
- (8) Cfr. ALBIÑANA, C.: Lecciones de Hacienda Pública Española, II (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1971) 257. 261.
- (9) Cfr. GUTIERREZ ESCUDERO, G. y BENGOCHEA CALVO, J.M.: CURSO DE COMERCIO EXTERIOR, en "Información Comercial Española" nº 451 (marzo, 1971) 142 ss.
- (10) Cfr. ARRANZ ESTEBAN, A.M. y MARTINEZ PUEYO, S.: Renta de Aduanas, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 67 (enero-febrero, 1967) 1979. 2019. 2022 s.
- (11) Cfr. BEDIA LARREA, A.: Manual de Comercio Exterior para el Empresario (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968) 28-30 s.

tal; y por el análisis de sus fuentes positivas. Todo lo cual constituye el soporte, que nos permitirá configurar el hecho generador de la obligación de devolución impositiva, en que consiste el Draw-back, con sus elementos, efectos y fundamento.

#### A) EL "DRAW-BACK" Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Las obras que se ocupan del sistema tributario español no abordan la exposición del Draw-back (12), lo cual nos parece adecuado por cuanto, al no consistir esta figura en un tributo, no procede racionalmente su inclusión en ellas.

Sin embargo, la doctrina tributaria contiene algunas ideas de interés sobre la institución que estamos considerando. Fundamentalmente, señala la distinción

---

(12) Vid. FUENTES QUINTANA, E. y ALBIÑANA GARCIA - QUINTANA, C.: Sistema Fiscal Español y Comparado. Curso Académico, 1968-69 (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968); SAINZ DE BUJANDA, F.: Programa de Derecho Financiero (6ª ed., Madrid, Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1972-1973); IDEM, Estructura jurídica del sistema tributario en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", núm. 41 (extraordinario marzo, 1961); ALBIÑANA, C.: Introducción al Sistema Impositivo Español (Madrid, Guadiana de Publicaciones, 1969); CARRETERO PEREZ, A.: El Sistema Tributario Español Reformado (Madrid, Ed. Tecnos, 1964); Temas de Derecho financiero español, obra colectiva (Madrid, Inspección General del Ministerio de Hacienda, 1963); FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975) 333.

existente entre la obligación tributaria derivada del impuesto aduanero por la importación de mercancías, y la obligación de devolución de dicho impuesto, en que consiste el Draw-back. Ambas obligaciones son jurídicamente independientes, porque si la obligación tributaria se extingue con el pago, la obligación de devolución nace en un momento sucesivo, cuando se produce el hecho generador establecido en la ley (13). Se aprecia con más intensidad la inexistencia de nexo jurídico entre ambas obligaciones, porque el derecho de crédito a la devolución del impuesto es un derecho potestativo, es decir, eventual o una simple expectativa; y por tanto puede no nacer, por cuanto una vez pagado el impuesto aduanero por el importador, la mercancía queda nacionalizada y no tiene obligación de someterla al proceso de transformación y posterior exportación. En suma, dichas obligaciones, una tributaria y otra no tributaria, aunque esta última consista en la devolución de impuestos, son independientes por tener, cada una, unos hechos generadores jurídicamente autónomos.

---

(13) MICHELI refiriéndose al instituto del "draw-back", escribe que: "Se trata, evidentemente de un supuesto completamente autónomo respecto del procedimiento de imposición relativo a la importación de las materias primas. Sustancialmente, el draw-back constituye un particular tipo de ayuda o estímulo a favor de los exportadores de determinados productos, que opera con total independencia del procedimiento de imposición de los tributos aduaneros sobre la importación de materias primas". Cfr. MICHELI, G.A.: Corso di Diritto Tributario (Torino, UTET, 1972) 501.

Hemos advertido esta línea de pensamiento en Profesores tan significados, como A.D. GIANNINI, ALESSI, SAINZ DE BUJANDA y CORTES DOMINGUEZ. Así A.D. GIANNINI, escribe que, pagándose el impuesto aduanero por la importación de mercancías, "se extingue la correspondiente relación tributaria y no surge un crédito, ni siquiera condicionado, del contribuyente, a la restitución del tributo satisfecho. Después del pago no se tiene más que la simple expectativa de que un crédito pueda surgir en el futuro, si las cosas por las que se ha satisfecho el tributo se emplean en la fabricación de aquellos productos determinados, que pueden gozar de este particular beneficio, y si los expresados productos son realmente exportados. Sólo en este momento, producidos los presupuestos establecidos en la ley, surge el derecho a la restitución..." (14). El mismo autor, en otro lugar, escribe que "el derecho a la restitución de impuestos es un derecho autónomo, jurídicamente independiente de la relación obligatoria impositiva ya agotada, y que surge en un momento sucesivo, por efecto de la nueva situación de hecho y bajo las condiciones taxativamente previstas por la ley" (15).

Por su parte ALESSI sostiene que: "... es evidente que entre las dos relaciones jurídicas (deuda aduanera por las materias primas importadas y derecho

---

(14) GIANNINI, A.D.: Instituciones de Derecho Tributario (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957) 527.

(15) IDEM, I concetti fondamentali del Diritto Tributario (Torino, UTET, 1956) 190.

de crédito para la devolución de dicha deuda por la exportación del producto fabricado), no existe unión por ningún nexo jurídico: la deuda aduanera se extingue con el pago del impuesto por la importación de las materias primas, mientras que por la exportación del producto obtenido, surge un diferente y autónomo crédito para la restitución del impuesto aduanero. Crédito que es meramente eventual, por cuanto no existe obligación del importador de las materias primas, de destinar las mismas a la fabricación de un producto de exportación que lleve consigo el beneficio de la restitución tributaria". (16).

El Profesor SAINZ DE BUJANDA, al referirse al supuesto dogmático y general del Draw-back, afirma que puede ocurrir que "el importador venga obligado a satisfacer el impuesto aduanero, sin perjuicio de que en un momento ulterior adquiriera la titularidad de un derecho a la devolución de la cuota impositiva satisfecha, por la circunstancia de haber producido a la reexportación de la mercancía elaborada con el producto primeramente importado" (17).

Y por último, CORTES DOMINGUEZ afirma que: "Hay una relación aduanera concretada en obligación aduanera cuando se importa la mercancía; después puede

---

(16) Cfr. ALESSI, R.: Monopoli Fiscali. Imposti di Fabbricazione. Dazi Doganali (Torino, UTET, 1956) 334.

(17) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, I, 2ª (Madrid, Facultad de Derecho, 1967) 576 s.

surgir un derecho de crédito... si surgen determinadas circunstancias que permiten la reexportación de la mercancía" (18).

En consecuencia, se puede concluir diciendo, que es preciso distinguir dos relaciones obligatorias sucesivas: la tributaria por un lado, y por otro, la no tributaria o Draw-back. En virtud de la primera se paga el impuesto aduanero, nacido por la importación de la mercancía. Y en virtud de la obligación no tributaria, es decir, de la obligación a cargo del Estado en que consiste el Draw-back —que nace posteriormente a la extinción de la obligación tributaria preexistente, por la exportación de dicha mercancía con valor nacional añadido—, se devuelve el impuesto satisfecho.

#### B) EL "DRAW-BACK" Y LA EXENCION TRIBUTARIA.

Algunos autores consideran el Draw-back o, lo que es lo mismo, la obligación estatal de devolución de derechos arancelarios, como una exención tributaria. — Así, MARQUEZ afirma que la naturaleza jurídico-tributaria del Draw-back es la de exención tributaria (19). Y,

(18) Cfr. CORTES DOMINGUEZ, M.: Aspectos de la relación aduanera, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 51, (septiembre, 1963) 793.

(19) Cfr. MARQUEZ, A.: Importación temporal, admisión temporal, reposición y Draw-back, perteneciente a la obra colectiva "Estudios Aduaneros, Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras" (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974) 318.

por otra parte, FERNANDEZ LALANNE estudia y expone el Draw-back dentro de las exenciones tributarias de los "tributos aduaneros" (20). Y GIULIANI FONROUGE lo hace dentro de las "exenciones y franquicias" de los impuestos de aduanas (21). Creemos que las afirmaciones y sistemática de dichos autores no son del todo exactas, pues to que es preciso distinguir con claridad la figura de la exención de la figura de la devolución.

El Profesor SAINZ DE BUJANDA, en el seno de la teoría general del Derecho tributario, ha denunciado la existencia de la confusión circulante en algún sector de la doctrina, entre exención y devolución. Y ha establecido las nociones precisas de diferenciación, afirmando "que los supuestos en los que los contribuyentes tienen derecho a la devolución de los tributos pagados no pueden quedar encuadrados, dentro de la categoría jurídica de la exención tributarua. Efectivamente, desde el punto de vista de la dogmática jurídica, sólo puede existir exención cuando un hecho que normalmente está destinado a provocar el nacimiento de una deuda impositiva a cargo de un sujeto determinado, no provoca, como consecuencia de una normativa limitada de excepción, el mencionado efecto. Ahora bien, en los supues--tos en los que la Ley concede el derecho a la devolu-

---

(20) Cfr. FERNANDEZ LALANNE, P.: Derecho Aduanero, II (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1966) 287. 451. 514 ss.

(21) Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.M.: Derecho Financiero, II (2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1970) 884. 895. 897 s.

ción de las cuotas tributarias pagadas, no deja de surgir ninguna obligación tributaria. Por el contrario, la devolución del impuesto al contribuyente presupone que este último ha satisfecho con anterioridad una cuota al ente público, y es claro que esa cuota ha sido pagada para extinguir una obligación tributaria surgida a cargo del pagador" (22). A lo que nada hemos de añadir por parecernos un razonamiento jurídicamente impecable, expresado con meridiana claridad.

Entendemos que la razón de ser de la confusión, se puede hallar en las siguientes consideraciones:

PRIMERA.— Partiendo algunos autores de la consideración del Draw-back como una institución aduanera, se ha sentido la necesidad de darla un lugar en la sistemática del Derecho tributario aduanero, y al no encontrarlo, por consistir sustancialmente en una obligación legal estatal, han tenido que forzar su colocación asignándola el lugar más afín, no jurídicamente, sino desde el punto de vista de los resultados o efectos económicos: el de las exenciones tributarias, franquicias, etc.

SEGUNDA.— Creemos que la confusión entre exención y devolución, puede provenir de no tener en cuenta que la amplia finalidad de la desgravación fiscal se consigue con la utilización de varias técnicas jurídicas (23), entre las que destacan: la de la exención y

---

(22) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: o.c., nota nº 13, 574 s.

(23) Ibídem, 577.



la de la devolución del impuesto pagado.

Nuevamente traemos a SAINZ DE BUJANDA. Esta vez para plantearse y resolver la diferenciación indicada, no en el ámbito de la teoría general, sino en la esfera del Draw-back. La explica con las siguientes palabras: "... casi todas las legislaciones tributarias contienen normas dirigidas a exonerar, en términos económicos, del impuesto aduanero a las personas que realizan la importación de mercancías y la subsiguiente exportación de los productos elaborados con ellas. Sin embargo, la desgravación fiscal puede adoptar la figura jurídica de la exención o la del reembolso de la cuota satisfecha. Existirá exención, en sentido jurídico, si el importador de la mercancía, que va a proceder a su reexportación, no está obligado a satisfacer cuota tributaria alguna en el momento en que el impuesto aduanero normalmente se devenga, por cuya razón la reexportación ulterior de la mercancía no le dará derecho de crédito a la devolución de cantidad alguna, ya que no se ha producido ningún pago impositivo que haya de ser restituido por el ente público. Por el contrario, puede ocurrir que en el supuesto contemplado el importador venga obligado a satisfacer el impuesto aduanero, sin perjuicio de que en un momento ulterior adquiriera la titularidad de un derecho a la devolución de la cuota impositiva satisfecha, por la circunstancia de haber procedido a la reexportación de la mercancía elaborada con el producto primeramente importado" (24). Por tanto, la exención im

---

(24) Ibídem, 576 s.

plica el impago del tributo, y la devolución, sin embargo, supone el previo pago de aquél.

TERCERA.— En consecuencia, entendemos que, jurídicamente, el Draw-back no consiste en una exención tributaria, aunque, tanto ésta como aquél, coincidan en ser técnicas jurídicas idóneas para producir el efecto económico de la desgravación fiscal, considerando como tal: la eliminación o disminución de la tributación. La verdadera naturaleza jurídica del Draw-back creemos que es la de una obligación legal estatal de devolución de impuestos arancelarios. De este punto nos ocupamos seguidamente.

C) EL "DRAW-BACK": NATURALEZA DE OBLIGACION LEGAL ESTATAL.

Acabamos de examinar en los dos epígrafes anteriores, la diferenciación doctrinal de la obligación de devolución denominada Draw-back, respecto de las figuras de la "obligación tributaria" y de la "exención tributaria". Lo que demuestra que la dogmática jurídica financiera del Draw-back, se elabora desde los esquemas conceptuales del Derecho tributario. Por ello no nos debe de extrañar que, en un principio, se pueda entender que la doctrina atribuye al Draw-back naturaleza tributaria. Lo que parece que se puede basar en las siguientes consideraciones:

PRIMERA.— Se advierte que las leyes tributarias contienen la regulación de ciertas obligaciones, que se caracterizan porque están a cargo del sujeto

acreedor de la obligación tributaria, y a favor del sujeto deudor de la misma. Una clase de estas obligaciones consiste en la devolución de impuestos, como es el caso del Draw-back.

SEGUNDA.— Por tanto, el Draw-back presupone la existencia previa de una obligación tributaria pagada. O lo que es lo mismo, un elemento del hecho generador de la obligación de devolución denominada Draw-back, está constituido por un pago impositivo.

Sin embargo, entendemos que las precedentes razones no justifican la consideración del Draw-back como institución tributaria:

1º.— Porque el Draw-back no consiste en la obtención de un tributo, sino en la devolución de un impuesto.

2º.— Porque la obligación tributaria y la obligación de devolución son jurídicamente distintas e independientes, tal como hemos visto anteriormente. Esto es así porque, fundamentalmente, cada una tiene un hecho generador diverso.

3º.— Porque estimamos con A. BERLIRI, que la obligación de devolución impositiva no se diferencia en nada, de las demás obligaciones pasivas del Estado (25).

Por todo cuanto antecede, y de acuerdo con las conclusiones establecidas en el Capítulo VII de este

---

(25) Cfr. BERLIRI, A.: Principios de Derecho Tributario, II (Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1971) 103.

trabajo —titulado "La naturaleza jurídica de la devolución de impuestos"—, y con lo tratado en otro trabajo monográfico sobre el Draw-back y el Derecho financiero (26); hemos de afirmar que la verdadera naturaleza de esta figura, es la de una obligación legal estatal, consistente en la devolución de impuestos arancelarios.

Si en el ámbito de la dogmática hemos llegado a esta última conclusión, podemos aportar una prueba de su validez, al entender que resulta asumida la concepción obligacional a cargo del Estado, por la normativa positiva, sino de una forma expresa, sí de una manera implícita. Esto es así porque el ordenamiento vigente del Draw-back, creemos que admite un entendimiento, explicación y exposición alrededor de este concepto organizador: la obligación legal estatal, con sus elementos sustanciales y formales; constitutivos y extintivos; objetivos, subjetivos y cuantitativos (27). Todo lo cual forma el cuerpo completo del Draw-back, como institución del Derecho financiero.

Por último, conviene que expliquemos la clasificación del Draw-back dentro del repertorio de tipos devolutivos. En el Derecho alemán y en el Derecho italiano se advierte la presencia de dos grandes grupos de devoluciones impositivas: el rimborso —erstattung—, y

---

(26) Vid. CORRAL GUERRERO, L.: El "Draw-back" y el Derecho financiero, en "Civitas, Revista Española de Derecho Financiero", nº 4 (octubre-diciembre, -1974) 815-848, passim.

(27) Ibídem, 815-848 passim.

la restituzione —vergütung—. El hecho generador de la obligación de reembolso está constituido por un pago impositivo indebido, es decir, ilegal o contrario a Derecho. Y el de la obligación de restitución, por un pago impositivo no indebido, es decir, legítimo y legal por ser conforme a Derecho. El cual va seguido de la producción de un hecho sobrevenido posterior al pago, como es el acto exportador del valor añadido nacional. Por tanto, hemos clasificado esta especie devolutiva, dentro de las obligaciones de devolución de impuestos legales por exportación. Es decir, como un caso de restitución y no de reembolso. Así lo establece también el autor alemán MERK, incluyendo el Draw-back como una especie de vergütung (28).

#### D) LAS FUENTES POSITIVAS DEL "DRAW-BACK".

Exponemos las fuentes positivas del Draw-back, distinguiendo dos partes: los antecedentes normativos y las normas fundamentales.

1) Los antecedentes están constituidos por la Ley Arancelaria y por la Ley del I Plan de Desarrollo Económico y Social para el cuatrienio 1964-67.

La Ley Arancelaria de 1960 dispone que: "Serán objeto de regulación mediante Ley o Leyes especiales: a) el régimen de admisiones temporales, reposición de primeras materias, devolución de derechos (Draw-back)

---

(28) Citado por TESORO, Giorgio: Principii di Diritto Tributario (Bari, Ed. Macri, 1938) 491.

u otros sistemas de tráfico de perfeccionamiento" (29). De lo que se puede deducir que el legislador ha querido someter la normativa del Draw-back, al principio de legalidad.

La Ley del I Plan de Desarrollo Económico y Social de 1963 dispone que: "Con el fin de facilitar el funcionamiento de los regímenes arancelarios especiales, creados en favor de la exportación, el Gobierno: 1. En el plazo de un año someterá a las Cortes un Proyecto de Ley regulando el régimen de retornos o devolución de los derechos (Draw-back), previsto en el artículo séptimo de la Ley Arancelaria" (30). El legislador, en esta primera ley planificadora "cuadro", no sólo confirma el sometimiento de la normativa del Draw-back al principio de legalidad, sino que lo perfecciona, incluyendo la exigencia de presentar "a las Cortes un Proyecto de Ley". Estableciendo, además, un mandato perentorio al Gobierno.

2) Las normas fundamentales son la Ley y el que denominamos, Reglamento.

La Ley de 4 de mayo de 1965 (en lo sucesivo "la Ley"), estableció el sistema de devolución de derechos arancelarios a la importación por exportaciones posteriormente realizadas (31). El Preámbulo dice que:

(29) Cfr. Artículo 7º, a) de la Ley de 1 de mayo de 1960 (Aranzadi, 2.468) 2296.

(30) Cfr. Artículo 29º, 1, de la Ley de 28 de diciembre de 1963 (Aranzadi, 2.468) 2296.

(31) Vid. "Boletín Oficial del Estado" del 5 de mayo de 1965.

"La aplicación de un sistema de devolución de derechos por primera vez en España, sin contar con ningún precedente (32), y la dificultad de trasladar a nuestro país conceptos de otras naciones sobre los que no se cuenta con la debida experiencia, exige una cierta prudencia en el examen de los problemas que suscitan. De este modo, no tiene la presente Ley sino un carácter general, donde se marcan las directrices más importantes que habrán de ser desarrolladas y complementadas en el Reglamento que para su ejecución se dicte" (33). De cuyas palabras puede colegirse la timidez, quizá justificada, con que apareció en España la Ley del Draw-back, encaminada al objetivo de fomentar las exportaciones.

En ejecución de esta Ley se dictó el Reglamento de 10 de septiembre de 1966 (34). Con lo que se contaba ya con el dispositivo normativo fundamental para la puesta en marcha del Draw-back. Sin embargo, este Reglamento quedó aplicativamente inédito hasta su derogación en fechas recientes, porque durante su vigencia -

---

(32) Sin embargo, el Catedrático, de Economía y Hacienda Pública, que fué de la Universidad de Salamanca, don Francisco Bernis, al referirse a las Legislaciones sobre "Draw-backs", cita como existentes en España la Ley de 19 de diciembre de 1899 y de 3 de agosto de 1907, Ley de 10 de diciembre de 1908 y Real Decreto modificando el impuesto sobre alcoholes. Cfr. BERNIS, F.: Fomento de las Exportaciones (Barcelona, Ed. Minerva, s.f.) 84 s.

(33) Cfr. Párrafo quinto del epígrafe "definición" del Preámbulo de la Ley.

(34) Vid. "Boletín Oficial del Estado", del 17 de octubre de 1966.

no entró en funcionamiento el Draw-back, a pesar de que se venía reclamando su utilización para el sector del - automóvil (35) y para el de aparatos de televisión (36).

Ultimamente, el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1974 (37), que se dictó para instrumentar determinadas medidas frente a la coyuntura económica, explicaba en su Exposición de Motivos que: "La necesidad de fomentar nuestras exportaciones recomienda flexibilizar los sistemas de tráfico de perfeccionamiento y abrir otros cauces en esta misma línea, que den a las empresas mayor grado de libertad en sus operaciones de comercio exterior". Al aludir a los sistemas de "tráfico de perfeccionamiento", se refería a los denominados de admisión temporal, reposición con franquicia arancelaria y devolución de derechos arancelarios o Draw-back. Por lo que, en el texto articulado de dicho Decreto-Ley se anunciaba, no sólo una serie de modificaciones en la normativa de este último sistema —además de las correspon-

---

(35) "Fuentes competentes del Ministerio de Comercio han manifestado que se encuentran muy adelantados los estudios necesarios para la próxima implantación en España del sistema de fomento a la exportación conocido como "Draw-back", instrumento que aún no ha sido aplicado en nuestro país". Vid. "Informaciones" (Madrid, 13 de marzo de 1972).

(36) Los exportadores de aparatos de televisión solicitaron la aplicación del "Draw-back", a través de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona. Vid. CURSO DE COMERCIO EXTERIOR, en "Información Comercial Española", nº 451 (marzo, 1971) 149.

(37) Vid. "Boletín Oficial del Estado", de 29 de noviembre de 1974.



dientes a los otros dos—, sino también el funcionamiento efectivo del Draw-back en la praxis española.

En cumplimiento de lo ordenado por el mencionado Decreto-Ley, se dictó el Decreto de 26 de junio de 1975, regulando el denominado "Régimen de Tráfico de Perfeccionamiento Activo" (38). Estableciendo en su "Disposición derogatoria", el cese de vigencia expreso del primitivo Reglamento de 1966, que quedo inédito en su aplicación. Y como normativa también fundamental, complementaria del anterior Decreto, se promulgó la Orden de 20 de noviembre de 1975 (39). Todo lo cual constituye la normativa reglamentaria positiva del Draw-back - (40).

#### IV. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS O "DRAW-BACK".

##### A) LOS ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR.

El hecho generador de esta obligación de devo

(38) Vid. "Boletín Oficial del Estado" de 11 de julio de 1975, nº 165, 15.004-15.006.

(39) Vid. "Boletín Oficial del Estado", de 24 de noviembre de 1975, nº 282, 24.501-24.509.

(40) La Exposición de Motivos del Decreto de 26 de junio de 1975 dice, que esta disposición reguladora del "Régimen de Tráfico de Perfeccionamiento Activo" recoge: "La derogación de los Reglamentos de Admisiones Temporales, Reposición y Devolución de Derechos Arancelarios, que quedan sustituidos por una sola norma reglamentaria, dada la sustancial identidad de los objetivos a conseguir y la interrelación que se establece entre los distintos sistemas de Tráfico de Perfeccionamiento Activo".

lución, entendemos que está constituido por los siguientes elementos (41), que se producen sucesivamente y por este orden:

PRIMERO.— El pago tributario no indebido, es decir, legítimo por ser conforme a Derecho, correspondiente a los derechos arancelarios o impuesto aduanero, cuyo hecho imponible ha consistido en la importación de determinadas mercancías.

SEGUNDO.— Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria aduanera indicada, consistente en la exportación de mercancías con valor añadido nacional. Se hace necesario desarrollar ahora, la significación y composición de este elemento, para lo cual dedicamos el epígrafe siguiente.

B) EL ELEMENTO SOBREVENIDO: LA EXPORTACION DE MERCANCIAS CON VALOR AÑADIDO NACIONAL.

La producción de este elemento sobrevenido creemos que exige la concurrencia de estos componentes:

1º Con posterioridad al pago del impuesto

---

(41) Hemos extraído estos elementos del Artículo 1º de la Ley, que dice así: "Artículo 1º Definición. Con el fin de fomentar las exportaciones se establece por la presente Ley el sistema de devolución de derechos, que permite la posibilidad de obtener el reembolso total o parcial de los derechos arancelarios satisfechos a la importación de determinadas mercancías cuando éstas u otras equivalentes se reexporten, ya transformadas, ya simplemente aplicadas o incorporadas a productos fabricados". Y también del Apartado 4, l. "Concepto", de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

aduanero por la importación de las mercancías, el sometimiento de éstas a un proceso industrial de perfeccionamiento nacional, o lo que es lo mismo, de adición de valor. O con otras palabras: que se realice en nuestro país una actividad de elaboración industrial, con intervención de las mercancías importadas, de la cual resulta un valor añadido.

2º La exportación del producto elaborado con las mercancías importadas. Porque no se olvide que, al ser el Draw-back un instrumento de fomento de las exportaciones, lo que se exporta realmente es el valor añadido nacional, es decir, el valor creado dentro del propio país.

A continuación nos ocupamos de unas nociones legales, que entendemos que, al constituir una prolongación o desarrollo del elemento sobrevenido indicado, - forman parte del hecho generador de esta obligación devolutiva. Se trata por un lado, de las clases de mercancías que son objeto de devolución de los derechos arancelarios. Y por otro, de las reglas relativas a estas mercancías, que vienen denominándose: los principios de identidad, de equivalencia y de determinación.

a) Clases de mercancías.

La normativa del Draw-back distingue tres clases, que denominamos: materias primas o semielaboradas, partes terminadas y materias determinadas consumidas. Las examinamos seguidamente por separado.

1) Las materias primas o semielaboradas son aquellas mercancías importadas, u otras equivalentes autorizadas que, una vez transformadas, se incorporan al producto de exportación (42). Las materias primas y los productos semielaborados se caracterizan "por el hecho de que, para convertirse en productos de exportación, han de sufrir una transformación que modifique sustancialmente su naturaleza; esta transformación es el objeto típico de un proceso industrial o de fabricación" (43). Y precisamente en esto se diferencian de las "piezas o partes terminadas", las cuales no están sometidas a proceso transformador que modifique su naturaleza, si no de incorporación o montaje. Resulta evidente que las materias primas o semielaboradas, son las más idóneas para recibir un mayor valor añadido nacional, que el que permiten las "piezas o partes terminadas".

La Ley dispone que podrán ser objeto de devolución, los derechos arancelarios satisfechos a la importación de "materias primas o productos semielaborados que, después de haber sufrido la correspondiente transformación o perfeccionamiento, formen parte de productos exportados o se hayan aplicado a la obtención de los mismos" (44).

---

(42) Vid. Apartado 4, 2, a) de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

(43) Cfr. BENGOCHEA, J.M.: El "Draw-back": su aplicación en España, en "Información Comercial Española", nº 399 (noviembre 1966) 121.

(44) Cfr. Artículo 2º, a) de la Ley.

2) Las piezas o partes terminadas son aquellas mercancías importadas, u otras equivalentes autorizadas, incorporadas al producto exportado. Se entenderá por piezas o partes terminadas aquellas que no requieran ulterior transformación (45). En consecuencia, se caracterizan porque "no sufren transformaciones que modifiquen su naturaleza al incorporarse o formar parte del producto que se exporte; normalmente, sufren sólo una operación de montaje (46). Las partes o piezas terminadas - más representativas son motores, aparatos, instrumentos y sus elementos, y accesorios.

La Ley dispone que podrán ser objeto de devolución, los derechos arancelarios satisfechos a la importación de "partes o piezas terminadas, sin fines de ulterior transformación, que se incorporen a productos exportados" (47).

3) Las materias determinadas consumidas son aquellas mercancías importadas, consistentes en materias químicas o de otra naturaleza, que se caracterizan porque se puede determinar su cantidad y calidad, y su utilización es necesaria en el proceso de fabricación, aunque se consuman o desaparezcan sin incorporarse al producto final (48).

(45) Vid. Apartado 4,2, b) de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

(46) Cfr. BENGOCHEA, J.M.: o.c., nota nº 38, 121.

(47) Cfr. Artículo 2º, b) de la Ley.

(48) Vid. Apartado 4, 2, c) de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

b) Los principios de identidad y de equivalencia.

La normativa reciente del Draw-back se encarga de definir los principios de identidad y de equivalencia. El primero es aquel que "permite la utilización de mercancías de naturaleza y características iguales" (49). Es decir, aquel que se produce cuando, entre las mercancías importadas, por una parte, y las utilizadas en el producto final exportado, por otra, existe una relación de identidad.

El principio de equivalencia es aquel que permite "la utilización de mercancías de la misma especie y características similares" (50). Es decir, aquel que se produce cuando, entre las mercancías importadas, por una parte, y las utilizadas en el producto final exportado, por otra, existe una relación de semejanza o equivalencia.

El principio de identidad trata de evitar los fraudes, por lo que requiere una inspección que vigile la mercancía en las tres fases de importación, proceso de creación de valor y exportación. El inconveniente - que presenta es el gran gasto administrativo que el funcionamiento y organización inspectora comporta. Sin embargo, el principio de equivalencia constituye una mitigación o flexibilización del principio de identidad,

(49) Cfr. Apartado 1. 7. párrafo segundo de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

(50) Cfr. Apartado 1. 7. párrafo tercero de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

que se establece por razones pragmáticas. No requiere, por tanto, una acción inspectora pormenorizada: le basta la toma de muestras o la descripción detallada de la mercancía.

La normativa del Draw-back admite ambos principios indistintamente, para las clases de mercancías que han quedado anteriormente expuestas, como objeto del sistema de devolución de derechos arancelarios. Si bien, limitando el principio de equivalencia "a que las mercancías que formen o hayan formado parte del producto exportado, sean de la misma especie y características similares a las importadas, o a sus equivalentes nacionales o nacionalizadas, debidamente autorizadas" (51).

c) El principio de determinación.

Las mercancías objeto del sistema de devolución de derechos arancelarios deben de cumplir con el que denominamos principio de determinación, que consiste en la necesidad o exigencia de que sea determinable la cantidad y calidad de las mercancías importadas que intervienen en el producto exportado. La Ley formula el principio con estas palabras: "En todo caso, para que sea aplicable el sistema de devolución de derechos a un producto concreto de exportación, será necesario que se determine la cantidad de mercancías precisas para la obtención del producto exportado y las mermas y subproductos que eventualmente resulten del proceso de transfor-

---

(51) Cfr. Artículo 4º, párrafo segundo del Decreto de 26 de junio de 1975.

mación" (52).

El fundamento del principio se halla en que si no existe tal posibilidad determinativa, "por un lado, se deja una puerta abierta al fraude —con el consiguiente perjuicio para los intereses de la Hacienda Pública y también de los fabricantes nacionales de mercancías análogas— y, por otro, es imposible calcular el montante de derechos a devolver" (53).

Por tanto, aquellas mercancías que cumplan con el requisito de la susceptibilidad de determinación, podrán ser objeto del sistema de Draw-back, y, al contrario, las que no posean esta posibilidad, no podrán entrar en este régimen. Por ello, la normativa reglamentaria reciente establece, que no serán objeto del sistema de devolución de derechos arancelarios: "las materias, cualquiera que sea su naturaleza, que se consuman o desaparezcan sin incorporarse al producto final", si no cumplen el requisito de la posibilidad de determinación de su cantidad y calidad. Por la misma razón tampoco serán objeto del Draw-back, "los bienes de equipo, herramientas, aparatos o medios de transporte, combustibles y, en general, la energía utilizados en el proceso industrial"

---

(52) Cfr. Artículo 2º, 2, de la Ley. La normativa reglamentaria última del Draw-back, recoge el principio de determinación, en el Artículo 2º del Decreto de 26 de junio de 1975, y en el Apartado 1.2. de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

(53) Cfr. BENGOCHEA, J.M.: o.c., nota nº 38, 120.



(54).

### C) LOS EFECTOS DEL HECHO GENERADOR.

Para analizar los efectos jurídicos del hecho generador, compuesto de los dos elementos anteriormente reseñados en el apartado correspondiente, consideramos que, dado su carácter de producción sucesiva, procede dividir el examen de aquellos, en las dos fases o tiempos pertenecientes a cada elemento.

Estas dos fases o tiempos se advierten en algunos textos de la doctrina italiana del Draw-back. Así, A.D. GIANNINI, al referirse a esta figura, escribe que con el pago del impuesto "la correspondiente relación tributaria se extingue, y no surge un derecho de crédito a la restitución a favor del contribuyente, ni siquiera condicionado. Después del pago no existe más que la simple eventualidad de que un crédito pueda surgir en el futuro, si las cosas por las que se ha satisfecho el tributo, son empleadas para la fabricación de los concretos productos admitidos a gozar de este particular beneficio, y si los mismos productos son realmente exportados; es en este momento solamente, cuando produciéndose los presupuestos establecidos por la ley, surge el derecho a la restitución" (55).

---

(54) Cfr. Apartado 4.2. párrafo último en relación con el párrafo c), de la Orden de 20 de noviembre de 1975.

(55) Cfr. GIANNINI, A.D.: I concetti fondamentali del Diritto tributario (Torino, UTET, 1956) 190.

Y en la misma línea de pensamiento se hallan POTITO y Gustavo INGROSSO. Del primero son las siguientes palabras: "Posteriormente al pago del impuesto, la mercancía es exportada. He aquí, entonces, que interviene un hecho posterior, previsto por la ley, que es colocado al lado del hecho imponible producido. Por tal hecho la ley hace nacer la obligación y correlativamente el derecho a la restitución del tributo" (56). Y Gustavo INGROSSO señala con gran claridad la existencia de las dos fases del hecho generador que nos está ocupando, afirmando lo que sigue: "La restitución presupone la extinción de la obligación relativa al pago de los derechos de aduanas sobre las materias primas. El derecho a la restitución surge por el hecho de que se haya producido la exportación y que las mercancías exportadas con tengan las materias primas que fueron sometidas a aquellos derechos" (57).

De todo lo cual se puede deducir, que el primer momento está representado por el pago de las obligaciones tributarias preexistentes, relativas a los derechos arancelarios o impuesto aduanero que grava la importación de determinadas mercancías. Y el segundo momento está constituido por la producción del hecho posterior sobrevenido, consistente, como sabemos, en la exportación de mercancías con valor añadido nacional.

(56) Cfr. POTITO, E.: La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Car-tevalori-Ercolano, 1970) 165 s.

(57) Cfr. INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario (2ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1956) 623.

1) En un primer momento consideramos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— La legitimidad del pago de los derechos arancelarios, por la inexistencia de infracción del ordenamiento tributario, por lo que el pago merece el calificativo de legal o no indebido. Por ello creemos que POTITO ha escrito que: "...si no existe error de calificación de la mercancía o de aplicación de la tarifa, el tributo puede considerarse regularmente aplicado" (58).

SEGUNDO.— La extinción de las obligaciones tributarias correspondientes a los derechos arancelarios que gravaron la importación de determinadas mercancías.

2) En su segundo momento entendemos que se producen los siguientes efectos jurídicos:

PRIMERO.— La producción del hecho posterior, sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, consistente en el ejercicio potestativo de la exportación de mercancías con valor añadido nacional, no altera la presunción de legalidad de los derechos arancelarios. Porque, según afirma POTITO, el hecho posterior sobrevenido no afecta a la legitimidad de la obligación tributaria, la cual permanece intacta en su validez (59).

SEGUNDO.— La producción del hecho posterior,

---

(58) Cfr. POTITO, E.: o.c., nota nº 51, 165.

(59) Ibídem, 35.

tampoco modifica la capacidad contributiva, por lo que hay que entender que la imposición de los derechos arancelarios no sólo es legítima, sino también justa.

TERCERO.— La coexistencia del pago legítimo tributario, con el hecho posterior sobrevenido —la exportación de mercancías con valor añadido nacional—, produce el efecto fundamental del nacimiento de la obligación de devolución denominada "Devolución de Derechos Arancelarios (Draw-back)".

#### D) EL FUNDAMENTO DEL HECHO GENERADOR.

Plantearse el fundamento del hecho generador de la obligación de devolución de derechos arancelarios, denominado Draw-back, es tanto como hablar del porqué o razón de ser de esta institución. Es decir, la justificación de su establecimiento.

El ordenamiento ha establecido esta obligación devolutiva "con el fin de fomentar las exportaciones" (60). Cuyo mecanismo jurídico opera en las importaciones de mercancías que satisfacen los correspondientes derechos arancelarios, cuando dichas mercancías son sometidas a un proceso de perfeccionamiento activo o de creación de valor añadido nacional, que es posteriormente exportado.

Se puede decir, por tanto, que el fundamento del hecho generador del Draw-back está constituido por

---

(60) Vid. Artículo 1º de la Ley.

una consideración de política económica: la necesidad de incrementar las exportaciones. Y el fomento de la exportación se consigue indudablemente con esta especie devolutiva:

PRIMERO.- Porque con el Draw-back se trata de "eliminar la repercusión que los derechos arancelarios, que gravan la importación, suponen en el coste de los productos exportables" (61). De no eliminarse los derechos arancelarios por medio de su devolución, el producto dejaría de ser competitivo en los mercados exteriores, obstaculizándose la posibilidad de ser exportado.

SEGUNDO.- Porque si los derechos arancelarios tienen la finalidad de proteger a los empresarios nacionales, la devolución de los mismos está justificada cuando las mercancías importadas van destinadas al extranjero.

---

(61) Cfr. GUTIERREZ ESCUDERO, G. y BENGOCHEA CALVO, J.M.: o.c., nota nº 5, 142.

TITULO IV

LA DEVOLUCION DE IMPUESTOS LEGALES POR DOBLE IMPOSICION  
INTERNACIONAL

## CAPITULO XVI

### EL DOBLE PAGO INTERNACIONAL DEL RESIDENTE EN EL EXTRAN- JERO: HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS

#### S U M A R I O

- I. INTRODUCCION.
- II. LAS TECNICAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNA  
CIONAL: EXENCION E IMPUTACION.
- III. LOS PROCEDIMIENTOS DE LA TECNICA DE IMPUTACION: RE--  
DUCCION Y DEVOLUCION.
- IV. LA NORMATIVA ESPAÑOLA DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLU---  
CION: EL DECRETO DE 1971 DE APLICACION DE CONVENIOS  
INTERNACIONALES.
  - A) Formulación legal.
  - B) Consideraciones críticas.
  - C) Devolución de impuesto legal por doble pago inter  
nacional.

## V. EL "CREDITO D'IMPOSTA" ITALIANO.

VI. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION -  
DE IMPUESTOS POR DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

- A) En la obligación de devolución del Derecho italiano.
- B) En la obligación de devolución del Derecho español.
  - a) El doble pago internacional.
  - b) Los elementos del hecho generador.

= = = = =  
= = = =  
= =

## I. INTRODUCCION.

Dedicamos este epígrafe introductivo, no sólo a delimitar el contenido del presente Capítulo, y así - poder situarlo en el sistema del trabajo; sino también para establecer su plan expositivo.

Por lo que se refiere a la delimitación, debemos de considerar que este Capítulo se halla situado - sistemáticamente en la Cuarta Parte, que denominamos: - "La tipología de la devolución de impuestos". Formando un Título único: La devolución de impuestos legales por doble imposición internacional. Y recogiendo, por tanto, un tipo devolutivo, distinto de los correspondientes a la "devolución de impuestos ilegales o indebidos". Y diferente también, de las devoluciones de impuestos lega-



les que devienen injustos, como de aquellas que surgen por la exportación.

Por lo que se refiere al plan expositivo, consideramos conveniente distinguir el objetivo final del Capítulo, de los medios necesarios para tratar de obtenerlo. La finalidad estriba en determinar el hecho generador de esta obligación de devolución impositiva, - que estimamos que está constituido por la doble imposición internacional, o lo que es lo mismo, por el doble pago de impuestos, efectuado por una persona residente en el extranjero.

Los medios empleados para llegar a la anterior determinación sobre el hecho generador, están constituidos por las técnicas eliminadoras de la doble imposición internacional. De no haber expuesto éstas, con carácter previo, consideramos que se hubiera dificultado el entendimiento y la comprensión de la cuestión. Por - un lado, y con carácter primario, nos ocupamos de las - técnicas de la exención y de la imputación. Y por otro, secundariamente, del desarrollo de esta última, con el estudio de los sistemas o procedimientos de la reduc---  
ción y de la devolución.

Una vez establecido el soporte necesario, sobre el que apoyar el tipo devolutivo aquí tratado, procede hacer la exposición de su normativa, distinguiendo el Derecho español del Derecho italiano. El primero, re presentado en el que denominamos "Decreto de 1971", que es aplicativo de los Convenios internacionales suscri--  
tos por España, el cual regula el procedimiento de de--

volución de impuestos. Y el Derecho italiano, representado en la figura denominada il crédito d'imposta. Este, dentro de la técnica de exención o exclusión, y aquél, - alojado en la técnica de imputación o deducción. La exposición de la normativa no se limita a las formulaciones legales, sino también a las doctrinales correspondientes, y a las consideraciones críticas que estimamos procedentes.

Ambas figuras devolutivas, coincidentes en - ser devoluciones de impuestos legales por doble imposición internacional, tienen unos hechos generadores semejantes pero no idénticos. En el último epígrafe, dedicado al hecho generador, examinamos analíticamente sus - elementos y fundamento, en cada una de las dos obligaciones devolutivas.

En consecuencia, de acuerdo con lo antedicho, el plan expositivo es el siguiente:

- Las técnicas para evitar la doble imposición internacional: exención e imputación.
- Los procedimientos de la técnica de imputación: reducción y devolución.
- La normativa española.
- El crédito d'imposta italiano.
- El hecho generador de la obligación de devolución.

## II. LAS TECNICAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION - INTERNACIONAL: EXENCION E IMPUTACION.

Como es sabido, España tiene firmados un gran número de Convenios para evitar la doble imposición internacional, no sólo como medio de facilitar las relaciones económicas con otros países, sino también con la finalidad de conseguir una deseable justicia tributaria internacional.

En este supuesto de devolución de impuestos - nos referimos a las normas convencionales, relativas a los denominados Impuestos sobre la Renta, las cuales regulan la potestad normativa de los Estados contratantes, y distribuyen las respectivas competencias tributarias, con la finalidad antedicha de tratar de eliminar la doble imposición internacional. Por ello, para su debida comprensión, se hace necesario distinguir las dos legislaciones nacionales: por un lado, la legislación tributaria del Estado de las fuentes de las rentas, es decir, del Estado en el que las rentas se obtienen. Y por otro, la legislación tributaria del Estado de la residencia - del perceptor de dichas rentas.

Pues bien, estas normas convencionales suelen ofrecer las siguientes técnicas para evitar la doble imposición:

1) La denominada de exención. Consiste en que la legislación tributaria del Estado en el que se hallan las fuentes de las rentas, las deja excluidas de imposición. Mientras que la legislación tributaria del

Estado de la residencia del perceptor, las somete a imposición.

2) La llamada de imputación. Consiste en que la legislación tributaria del Estado de las fuentes de las rentas, las somete a imposición, pero en una cuantía limitada, que es inferior a la que correspondería - de no existir el Convenio; es decir, inferior a la cuantía establecida con carácter general, en la legislación interna del Estado de la fuente de las rentas. Y por otra parte, la legislación tributaria del Estado de la residencia del perceptor, somete a imposición íntegramente las rentas, como si no existiese el Convenio; es decir, por la cuantía total, pero con imputación, o sea, deduciendo la cuantía satisfecha en el otro país.

### III. LOS PROCEDIMIENTOS DE LA TECNICA DE IMPUTACION: REDUCCION Y DEVOLUCION.

Dentro de la técnica de imputación, los Convenios suelen establecer dos procedimientos o sistemas de imposición de la cuantía limitada, que practica el Estado en el que se hallen las fuentes de las rentas, y que son: el de reducción y el de devolución.

1) El procedimiento de reducción disminuye la imposición a la altura de la cuantía limitada, convenida internacionalmente, mediante la aplicación de un tipo reducido.

2) Para el supuesto de que no se aplique el procedimiento de reducción, y por tanto, se hayan some-

tido las rentas a la imposición general como si no hubiera Convenio, se atribuye al residente en el extranjero, perceptor de las rentas, el derecho a la devolución de la parte del impuesto que haya excedido de la cuantía limitada, internacionalmente convenida.

La doctrina suele llamar al primer procedimiento: originario, y al segundo: derivativo. "Estos dos procedimientos —escribe OTERO CASTELLO— pueden utilizarse conjunta y alternativa o excluyentemente. — Así, en los convenios con Francia-1, Suecia y Suiza, España sólo utiliza el procedimiento de reducción, según las normas que desarrollan los convenios. En el convenio con Austria, España prevé la utilización de los dos procedimientos, siendo subsidiario el empleo del de devolución (sólo para el caso de que no se hubiese solicitado en principio la reducción). Por fin, en otros casos, como es la postura de Suiza en su Convenio con España, sólo se admite el procedimiento de devolución"(1). Termina afirmando OTERO CASTELLO que: "La tendencia es llegar a la devolución como procedimiento único" (2).

#### IV. LA NORMATIVA ESPAÑOLA DEL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCION: EL DECRETO DE 1971 DE APLICACION DE CONVENIOS INTERNACIONALES.

Es sabido que los Convenios internacionales -

---

(1) Cfr. OTERO CASTELLO, J.: Fiscalidad Internacional Española (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1973) 108.

(2) Ibídem, 108.

suscritos por España para evitar la doble imposición, tienen conferido el rango de ley interna, cuando son ratificados por las Cortes y se encuentran publicados en el "Boletín Oficial del Estado". Estas normas convencionales se integran en la normativa tributaria internacional. Pues bien, dentro de ella existe el Decreto de 25 de febrero de 1971 (3), —en lo sucesivo, abreviadamente, el "Decreto de 1971"—, que regula el procedimiento de devolución de determinados impuestos, en favor de — personas residentes en el extranjero.

Esta disposición contiene un conjunto de preceptos de carácter reglamentario, que son reguladores de la actuación de la Administración tributaria española, encaminada a la aplicación de los Convenios tributarios internacionales suscritos por nuestro país, con el fin de realizar la devolución impositiva referida.

La Exposición de Motivos de esta disposición distingue el procedimiento de devolución del correspondiente a la reducción. Con relación a éste dice que: "... es el que se aplicará con mayor generalidad y es el regulado hasta hoy para aplicar los Convenios en vigor..." (4). Y con referencia al procedimiento de devo-

---

(3) Cfr. Decreto de 25 de febrero de 1971, de aplicación de Convenios para evitar la doble imposición. ("Boletín Oficial del Estado", nº 57, de 8 de marzo de 1971) 3809 s. En lo sucesivo, abreviadamente: el "Decreto de 1971".

(4) Cfr. Párrafo segundo de la Exposición de Motivos del "Decreto de 1971".

lución, manifiesta que: "... es necesario también regular el sistema de devolución, por cuanto en muchos casos no resulta posible aplicar el primer procedimiento (se refiere al de reducción) para que los Convenios tengan cumplida aplicación" (5).

#### A) FORMULACION LEGAL.

Los preceptos del "Decreto de 1971", unos son de carácter sustancial, y otros, los más, lo son de tipo formal. El precepto sustancial dice así:

"""Artículo primero.- Las personas que tengan la condición de residentes de países con los que el Estado español haya suscrito convenios para evitar la doble imposición, que perciban dividendos, intereses o cánones procedentes de España y que, por no haberse - aplicado en las correspondientes liquidacio- nes de los impuestos españoles sobre las rentas del capital y sobre los rendimientos del trabajo personal los límites de tributación fijados en aquellos, hubieren ingresado en - el Tesoro cantidades superiores a las que legalmente procedan, podrán solicitar la devo- lución de las cantidades satisfechas en exceso, con arreglo a las disposiciones de este Decreto."""

La parte restante del indicado Decreto recoge una amplia normativa de carácter formal, encaminada a regular, tanto el ejercicio del derecho a la devolución, como el cumplimiento de dicha obligación devolutiva por parte de la Administración financiera.

---

(5) Ibídem.

Conviene ahora situar la explicación de la formulación legal transcrita, en el contexto de las técnicas establecidas para evitar la doble imposición internacional —que han quedado anteriormente expuestas—, con el fin de determinar, lo más precisamente posible, —su verdadero sentido y alcance.

Sabemos que la técnica denominada de imputación, consiste, por un lado, en que el Estado de las fuentes de las rentas, las somete a una imposición limitada —en virtud de lo convenido internacionalmente—, que es inferior a la del régimen general interno. Y por otro lado, en que el Estado de la residencia del percceptor de dichas rentas, somete a imposición la renta total o mundial —en la que está incluida la renta parcial o territorial—, aplicando la deducción —imputación— de lo satisfecho en el otro país —la imposición limitada—. De esta forma se impide la doble imposición internacional.

Pues bien, veíamos también anteriormente, que uno de los procedimientos o sistemas previstos para poder operar la imposición limitada, convenida internacionalmente, era el llamado de reducción. El cual consiste en disminuir la imposición general interna, al límite —indicado.

Hasta aquí hemos realizado el planteamiento —de la cuestión, sin que haya aparecido el fenómeno devolutivo. La devolución impositiva surge cuando —en defecto de la aplicación del procedimiento de reducción —indicado—, se ha realizado la imposición íntegra, se-



gún el régimen general interno. Entonces, procede devolver el exceso pagado, sobre el límite convenido internacionalmente. Y este creemos que es, precisamente, el supuesto contemplado en el precepto transcrito. Y así consideramos que hay que entender la expresión legal: - "... por no haberse aplicado en las correspondientes liquidaciones de los impuestos españoles... los límites de tributación fijados en aquellos (los convenios)...".

#### B) CONSIDERACIONES CRITICAS.

Formulamos estas consideraciones críticas, - con el designio de contribuir a un mayor entendimiento y a una mejor explicación de este tipo devolutivo. Las referimos a dos puntos: 1) Los elementos objetivo y subjetivo de la devolución. 2) Su consideración legal de - devolución de ingreso indebido.

1) El elemento objetivo de la devolución está constituido por "los impuestos españoles sobre las rentas del capital y sobre los rendimientos del trabajo - personal", a causa de los "dividendos, intereses o cánones procedentes de España". El elemento subjetivo activo de la devolución, es decir, la persona acreedora de la misma, está representada por los "residentes de países con los que el Estado español haya suscrito convenios para evitar la doble imposición".

2) La normativa que estamos considerando, parece que configura este supuesto, como un caso de devolución de ingreso indebido o ilegal. Sin embargo, noso-

tros entendemos que no es así, sino que se trata de un caso de devolución de impuesto legal o no indebido.- Puesto que no estamos ante un caso de infracción de la legalidad —ni siquiera de la legalidad convencional, asumida como ley interna—, sino ante el hecho de un doble pago internacional sobre unas mismas rentas, o idéntico hecho imponible, cuyas consecuencias trata de impedir, precisamente, la normativa convencional. Desarrollamos a continuación, esta "consideración crítica", bajo el epígrafe de "Devolución de impuesto legal por doble pago internacional".

C) DEVOLUCION DE IMPUESTO LEGAL POR DOBLE PA-  
GO INTERNACIONAL.

La Exposición de Motivos del "Decreto de 1971", establece que la devolución impositiva tiene su base legal "en el artículo 155 de la Ley General Tributaria, - que permite regular el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos, para la devolución de ingresos indebidos" (6). Este punto de vista del Preámbulo, - estimamos que concuerda con el contenido del precepto - transcrito anteriormente, en el que el legislador se refiere a las devoluciones de los impuestos, que se producen por haberse ingresado "en el Tesoro cantidades superiores a las que legalmente procedan". De todo lo cual parece deducirse, que legalmente se considera este tipo

---

(6) Cfr. Párrafo cuarto de la Exposición de Motivos del "Decreto de 1971".

devolutivo, como un caso de devolución de impuesto ilegal o indebido. Pensamos que, una explicación de esta - óptica adoptada por el legislador, puede hallarse en la consideración de identificar la figura de la duplicación de pago —propia del Derecho interno—, con la del doble pago internacional —que tiene su alojamiento en el Derecho interestatal—: si la primera da lugar, ciertamente, a la devolución de un impuesto indebido, la segunda, también. Y aquí creemos que está el error de esta concepción mimética. Porque entendemos, que el "doble pago internacional" no engendra devoluciones de impuestos indebidos, sino legítimos o no indebidos. Fundamentalmente, porque no existe infracción de la legalidad, —ya que ambos pagos —a cada uno de los Estados—, son legítimos según su privativa normativa interna.

Y es que parece que el legislador entiende —que las "cantidades que legalmente proceden", son aquellas que corresponden a la cuantía limitada convencionalmente. Sin embargo, nosotros entendemos que tan legal es el pago del impuesto reducido —con relación al régimen general interno—, que coincide con la denominada imposición limitada internacionalmente; como el pago del impuesto íntegro —que es el mismo del régimen general interno—, cuya imposición íntegra resulta evidentemente superior a la "imposición limitada" convencionalmente. Y tan legal es un pago como el otro, porque así se halla previsto en la normativa española, aplicativa de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición.

Esto es así porque estimamos que la Administración tributaria, en la normativa que estamos considerando —el "Decreto de 1971"—, está facultada para liquidar el impuesto, reducida o íntegramente, con carácter alternativo. Y cuando opta por la liquidación íntegra —probablemente por razones de comodidad y control administrativos—, es cuando surge el derecho a la devolución del exceso, es decir, de la diferencia entre la imposición íntegra —superior—, y la limitada o reducida —inferior—.

En consecuencia consideramos que, en el supuesto del pago del impuesto íntegro, no nos hallamos ante un caso de devolución de impuestos indebidos o ilegales. Fundamentalmente, por la razón de que el pago impositivo creemos que es legítimo y no indebido, ya que no infringe ninguna normativa. Con lo que, el punto de vista del legislador —deducido de los datos anteriormente mencionados del "Decreto de 1971"—, sobre la consideración de este supuesto como un caso de devolución de impuestos indebidos —contenido en el artículo 155 de la Ley General Tributaria—, no nos parece del todo exacto. Otra cosa distinta sería que la Administración no devolviera el impuesto pagado íntegramente, o que aplicara una reducción ilegal. En suma, que la Administración, bien a través de la vía de la reducción o de la devolución, no respetara la imposición limitada, pactada internacionalmente. En este caso, creemos que nos encontraríamos ante una infracción normativa, que ocasionaría la devolución de impuestos indebidos o ilegales.

les. Pero ahora no nos hallamos ante este supuesto, sino ante la devolución de impuestos legales a causa de una doble imposición internacional.

La Administración restituye, entonces, un impuesto legal y legítimo, aplicando la técnica de la devolución impositiva —adoptada en el Convenio internacional, y prevista reglamentariamente en desarrollo de éste—, con el fin de:

1º Garantizar la imposición limitada, convenida internacionalmente.

2º Servir de instrumento para impedir la doble imposición internacional, como consecuencia del cumplimiento de lo pactado interestatalmente.

En la línea demostrativa de que el tipo devolutivo considerado es una devolución de impuestos legales o legítimos, se halla la figura del Derecho italiano, el crédito d'imposta —así denominada a causa de la introducción de la terminología anglosajona: tax credit—, de la cual nos ocupamos en el siguiente epígrafe.

#### V. EL "CREDITO D'IMPOSTA" ITALIANO.

Tengamos una persona residente en el extranjero, que percibe rentas en nuestro país. Por ser residente en el extranjero, está sometida a la imposición del Estado de la residencia, en la totalidad de su renta mundial o total, de acuerdo con el world wide principle. Y por ser perceptora de rentas en nuestro país —renta parcial—, está sometida a la imposición del Estado de

las fuentes de las rentas. Si se aplican ambas potestades tributarias, resultan gravadas doblemente unas mis-  
mas rentas.

Entonces, una forma de evitar la doble imposición internacional, es la de, partiendo de la imposición de la renta total por el Estado de la residencia, disponer la devolución de la imposición pagada en el Estado de las fuentes de las rentas, cuando haya satisfecho el impuesto sobre la renta total o mundial. De tal forma que, surge un derecho a la devolución del impuesto, o, como dice Francesco TESAURO, se adquiere un crédito d'imposta contra la Hacienda del Estado de la renta parcial (7). Pues bien, entiende este autor que este crédito no deriva de un indebito, porque no es indebido el impuesto que sobre la renta parcial, se ha pagado al Estado de su fuente, dado que también la renta mundial, está sujeta a la imposición del Estado de la residencia.

"El fundamento del crédito d'imposta —escribe TESAURO— no está en un pago indebido efectuado en favor del Estado italiano, ni en un pago indebido realizado al Estado extranjero, sino en un doble pago debidamente efectuado sobre las mismas rentas... Nuestro ordenamiento prescinde del carácter debido o indebido del pago del impuesto realizado en el extranjero, y dispone el nacimiento del crédito d'imposta, no porque sea indebido el pago efectuado al Estado italiano, sino para re

---

(7) Cfr. TESAURO, F.: Il rimborso dell'imposta - (Torino, UTET, 1975) 44 s.

mediar en alguna medida la doble imposición" (8). Así - pues, parece que este tipo devolutivo por doble imposición internacional, no merece la calificación de devolución de impuestos indebidos, puesto que ambas imposiciones —tanto la realizada en el extranjero, como la efectuada en el Estado en el que se produce la renta—, se verifican conforme a la legalidad de ambos países, al no producirse infracción de sus respectivas normativas.

Ahora bien, lo único que puede variar en ambas imposiciones, es el sistema pactado en el correspondiente Convenio internacional. Puesto que, como hemos visto más arriba, existen dos técnicas principales para evitar la doble imposición: la exención y la imputación.

La técnica denominada de exención o exclusión, decíamos antes que consistía en que el Estado de las fuentes de las rentas, las deja excluidas de imposición. Mientras que el Estado de la residencia del perceptor, las somete a imposición. Y una forma de dejar excluida la imposición, creemos que está constituida por la devolución del impuesto satisfecho en el Estado de la fuentes de las rentas. Por lo que pensamos, que la figura del crédito d'imposta tiene su alojamiento en el marco de esta técnica impeditiva de la doble imposición internacional.

Sin embargo, la técnica llamada de imputación, plantea el fenómeno devolutivo de forma diversa, por lo que consideramos que el crédito d'imposta no encaja en

---

(8) Ibídem, 45.

su ámbito. Aunque sí pertenece a éste, el tipo devolutivo previsto en nuestro "Decreto de 1971", de anterior estudio. No obstante, una y otra clase de devolución —la de nuestro Derecho y la del Derecho italiano— coinciden en merecer la consideración de devoluciones de impuestos legítimos o legales, por no consistir en impuestos indebidos.

#### VI. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Si en el ámbito interno, la duplicación de pago de un impuesto, engendra la obligación de devolución impositiva a cargo del ente público; el ámbito internacional no es ajeno a la idea de una justicia tributaria supranacional. Por lo que, el doble pago impositivo internacional debe de engendrar también, la obligación de devolución. Y de este punto se ocupan los Convenios suscritos para impedir la doble imposición internacional.

Entendemos, por tanto, que el hecho generador de esta obligación de devolución, está constituido por la doble imposición internacional. Pero veamos cómo se produce y con qué alcance, en las dos modalidades devolutivas que han quedado expuestas con anterioridad: la del Derecho italiano —"crédito d'imposta"—, y la del Derecho español —el sistema o procedimiento de devolución, previsto en el "Decreto de 1971"—. Nos ocupamos a continuación del estudio analítico de ambas modalidades.



A) EN LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DEL DERECHO ITALIANO.

El hecho generador, consistente en la doble imposición internacional, de la obligación de devolución impositiva del Derecho italiano —denominada el crédito d'imposta—, creemos que se produce de la siguiente manera.

El primer pago impositivo se efectúa en el Estado de las fuentes de las rentas, según su régimen general interno, que se aplica sobre la renta parcial o territorial. Y el segundo pago se realiza en el Estado de la residencia del perceptor, que somete a imposición la renta mundial o total, en la que se haya incluida la parcial o territorial antedicha. La doble imposición internacional ya está producida. Para impedirla, se utiliza el Convenio que aplica la técnica denominada de la exención o exclusión, por la que el Estado de la residencia del perceptor somete a imposición la renta total, mientras que el Estado de la renta parcial, la excluye, mediante el artificio técnico de disponer el nacimiento de la devolución —el crédito d'imposta— del impuesto pagado por la renta territorial.

Consideramos, entonces, que el hecho generador de la obligación devolutiva, está constituido por dos elementos:

PRIMERO.— Un pago impositivo legítimo, realizado en cumplimiento de una obligación tributaria cuyo hecho imponible ha consistido en la renta parcial o te-

rritorial, producida en el Estado de la fuente de dicha renta, y atribuída en favor del residente en el extranjero.

SEGUNDO.— Un pago impositivo, también legítimo o no indebido, realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible ha consistido — en la renta mundial o total, computada en el Estado de la residencia del perceptor.

La concurrencia de estos dos elementos, compone el hecho generador de la doble imposición internacional. Cuyo hecho produce el efecto del nacimiento de la obligación de devolución impositiva, cuya obligación, a su vez, tiene su fundamento en una razón de justicia supranacional: eliminar la doble imposición internacional.

#### B) EN LA OBLIGACION DE DEVOLUCION DEL DERECHO ESPAÑOL.

El hecho generador, consistente en la doble imposición internacional, de la obligación de devolución impositiva del Derecho español —que es la regulada en el "Decreto de 1971" con el nombre de sistema o procedimiento de devolución—, consideramos que se ocasiona de la forma siguiente.

##### a) El doble pago internacional.

El primer pago impositivo se produce en el Estado de las fuentes de las rentas, según su régimen general interno, que se aplica sobre la renta parcial o —

territorial. Y el segundo pago se realiza en el Estado de la residencia del perceptor, que somete a imposición la renta mundial o total, con deducción de una cuantía pactada internacionalmente: la imposición limitada o reducida del Estado de las fuentes de las rentas. Nos explicaremos.

Se trata de un supuesto más complejo que el anterior de Derecho comparado. El Convenio suscrito para evitar la doble imposición internacional, opta por el empleo de la técnica denominada de la imputación —deducción—, por la que el Estado de la renta parcial o territorial, la somete a una imposición limitada, que es inferior a la que llamamos imposición íntegra, coincidente con la que corresponde al régimen general interno. Y el Estado de la renta total o mundial, la somete a imposición, deduciendo —imputando—, la imposición limitada efectuada en el Estado de la renta parcial o territorial.

Ahora bien, cuando el Estado de la renta parcial no practica la imposición limitada, está pactado internacionalmente también, que puede practicar la imposición íntegra —que es superior a la limitada—, pero disponiendo la devolución del exceso. Es decir, de la diferencia existente entre la imposición íntegra y la imposición limitada. Creemos que se utiliza la técnica devolutiva —correspondiente a la imposición íntegra—, por razones de comodidad y control administrativos. Y como el Estado de la renta total o mundial, solamente deduce la imposición limitada, realizada en el Estado

de la renta parcial, de no existir la devolución, se - produciría una doble imposición internacional en el exceso o diferencia.

b) Los elementos del hecho generador.

Entendemos entonces, que el hecho generador - de esta obligación devolutiva, está constituido por - tres elementos:

PRIMERO.- Un pago impositivo legítimo, es decir, no indebido por ser conforme a Derecho. Realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, correspondiente al Estado de la renta parcial o territorial, cuyo hecho imponible haya consistido en la percepción de "dividendos, intereses o cánones procedentes de España"; sometidos a "los impuestos españoles sobre las rentas - del capital y sobre los rendimientos del trabajo personal"; por "las personas que tengan la condición de residentes de países con los que el Estado español haya suscrito convenios para evitar la doble imposición" (9). - Esta obligación tributaria responde a la aplicación de la que llamamos imposición íntegra, que es la coincidente con la del régimen general interno, y que resulta superior a la imposición limitada, pactada internacionalmente. Es decir, la imposición íntegra es la que prevalecería, sin la corrección de la devolución, si no existiera el Convenio.

SEGUNDO.- La no aplicación, en el Estado de -

---

(9) Cfr. Artículo 1º del "Decreto de 1971".

la renta parcial o territorial, de la imposición limitada, convenida internacionalmente. A este elemento creemos que se refiere la normativa española, cuando dice:—"... por no haberse aplicado en las correspondientes liquidaciones de los impuestos españoles... los límites - de tributación fijados en..." (10) los Convenios.

TERCERO.— Un pago impositivo, también legítimo o no indebido, realizado en cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho imponible ha consistido - en la renta mundial o total, computada en el Estado de la residencia del perceptor. La deducción de la imposición limitada, convenida internacionalmente, no elimina la doble imposición, cuando en el Estado de la renta - parcial se ha practicado la imposición íntegra —superior a la limitada—. Por ello, la devolución operada - en este Estado, corrige el exceso o diferencia doblemente pagado.

La concurrencia de estos tres elementos, configura el hecho generador de la doble imposición internacional. Cuyo hecho produce el efecto del nacimiento - de la obligación de devolución impositiva. Y cuya obligación, a su vez, tiene su fundamento inmediato, en respetar la imposición limitada convencional; y su fundamento final en la justicia interestatal: impedir la doble imposición internacional.

---

(10) Cfr. Artículo 1º del "Decreto de 1971".

## CONCLUSIONES

## CONCLUSIONES

Las conclusiones parciales que hemos ido fijando en cada Capítulo, Título o Parte del trabajo, por un lado; y por otro, la introducción de esta obra —con la que enlazamos en este lugar—, las sometemos a una última consideración, que se proyecta ya sobre la integridad del trabajo. La cual produce las conclusiones generales, o tesis propiamente dicha. Establecemos las siguientes, dividiéndolas en los apartados que juzgamos más significados.

### I. DE LA LITERATURA DEL DERECHO FINANCIERO.

PRIMERA.— La literatura jurídica tributaria,— que considera y explica la devolución de impuestos como una relación tributaria, es la que contiene un tratamiento más abundante de la materia devolutiva.

Esta literatura —sobre todo la extranjera—, es la que ofrece un intento de formulación unitaria y genérica de la devolución de impuestos. Es decir, pre-

senta una aspiración al establecimiento de sus líneas generales, comunes a las distintas especies devolutivas; o sea, un movimiento encaminado a la consideración de la materia como una institución jurídica financiera, o comienzo de teoría general. Todo lo cual se manifiesta en la existencia de varias clasificaciones y repertorios de tipos específicos, de la devolución impositiva genérica.

SEGUNDA.— Las literaturas jurídicas administrativa y presupuestaria, que conciben y tratan la devolución de impuestos como una obligación administrativa o estatal, dedican una escasa atención al fenómeno devolutivo. No obstante, es superior la atención que emplea la literatura administrativa, respecto de la prestada por la literatura presupuestaria.

En estas literaturas no hemos hallado la existencia de formulaciones, que contengan un tratamiento general de la devolución de impuestos, salvo la explicación de consistir en una relación obligatoria, que constituye una especie del género de las obligaciones administrativas o estatales.

TERCERA.— Tanto la literatura jurídica tributaria como la administrativa y la presupuestaria, al ocuparse de la materia devolutiva, coinciden en dedicar una preferente y mayoritaria atención a la especie más frecuente, y por ello más rica en normas, y, en consecuencia, más estudiada y elaborada. Nos referimos a la devolución de impuestos indebidos.



## II. DE LA LEGISLACION FINANCIERA GENERAL Y BASICA.

CUARTA.- La legislación general y básica de la devolución de impuestos no ofrece, según nuestras noticias, una regulación general y expresa de dicha figura. Es decir, no la concibe como una institución jurídica que sea consecuencia de una formulación doctrinal, - concebida unitaria y genéricamente. En este sentido se aprecia que, como es normal, la literatura del Derecho financiero va por delante de la legislación correspondiente, siguiendo los pasos clásicos de que lo primero es la necesidad vital; después es el pensamiento sobre dicha exigencia de la vida; y por último, se produce la ordenación legal de la relación social aludida.

QUINTA.- En la legislación indicada se pueden observar, unas escasas pero significativas formulaciones legales, que se pueden estimar como manifestaciones de una incipiente tendencia, encaminada a la consideración de la figura de la devolución de impuestos, como - una categoría conceptual unitaria y genérica. Es decir, como una figura general, común a las distintas especies devolutivas. Consideramos que las formulaciones legales aludidas, se hallan contenidas en los siguientes textos legales: 1) La Ordenanza tributaria alemana. 2) Nuestro Reglamento General de Recaudación. Y, 3) nuestra normativa reglamentaria presupuestaria sobre el pago de la - devolución de impuestos.

a) La Ordenanza tributaria alemana establece una división de la devolución de impuestos en dos gran-

des especies: la devolución de impuestos indebidos, y - la devolución de impuestos no indebidos.

b) Nuestro Reglamento General de Recaudación, con ocasión de regular la compensación de las deudas - tributarias, contiene una división cuatripartita de la obligación de devolución de impuestos, según sea originada: 1) Por ingresos indebidos. 2) Por exportación. - 3) Por anulación de operaciones. Y, 4) Por otros hechos establecidos en la legislación vigente.

c) Por último, nuestra normativa reglamentaria presupuestaria sobre el pago de la devolución de - impuestos indebidos, hace referencia a otra clase devolutiva —las devoluciones de ingresos derivadas de la - desgravación fiscal a la exportación—, para aplicarlas el régimen que, sobre el pago, tienen establecido aquellas.

Por tanto, estas tres formulaciones legales - nos mueven a pensar, que el legislador respectivo ha re conocido en cada caso, de una forma implícita, la existencia de la figura de la devolución de impuestos, como una categoría conceptual unitaria y genérica. Puesto - que, partiendo de ella, admite y establece una serie de especificaciones o tipos de devoluciones impositivas.

SEXTA.— La gran mayoría de la legislación expresada se refiere, única y exclusivamente, a la devolución de impuestos indebidos. Sin embargo, no todas las legislaciones tratan esta especie devolutiva con la misma profundidad y extensión, ni desde igual perspectiva.

a) Así se observa, que un sector de Códigos - extranjeros contienen un bloque normativo sobre la devolución de impuestos indebidos, que supone un tratamiento general de la materia o una disciplina común de la misma, bastante completa y de cierta calidad, la cual es aplicable a la devolución de las distintas figuras impositivas singulares. Igualmente se advierte una consideración integral de esta devolución, en el sentido de que comprende, tanto la perspectiva sustancial como la formal. La primera, como relación obligatoria, de carácter principal y previa. Y la segunda, como procedimiento, de carácter subordinado y posterior.

b) Sin embargo, el sector de la legislación española sobre la devolución de impuestos indebidos —tanto la tributaria como la presupuestaria—, ofrece una normativa de carácter preponderantemente formal. Como si esta óptica procedimentalista —esencialmente subordinada—, fuera la decisiva para darle rostro. Ignorando, o al menos, dejando en un segundo y olvidado plano, su perspectiva principal: la sustantiva. En consecuencia, se observa la insuficiencia de un "bloque normativo" con tratamiento general o disciplina común, aplicable a las devoluciones de impuestos indebidos o ilegales.

### III. DE LA LEGISLACION TRIBUTARIA ESPAÑOLA.

SEPTIMA.- Nuestra legislación tributaria, estatal, general y básica, sobre la devolución de impuestos, se encuentra contenida en tres grupos normativos: 1) el

perteneciente a la Ley General Tributaria. 2) El alojado en el ámbito de las Reclamaciones económico-administrativas. Y, 3) el perteneciente al Reglamento General de Recaudación.

a) De estos tres grupos normativos, sólo el - relativo al Reglamento recaudatorio contiene una división de la devolución de impuestos, en cuatro clases. - Lo cual parece indicar, que el legislador español de es te texto legal, ha reconocido implícitamente la existen cia de la figura de la devolución de impuestos en gene ral, como una posible institución jurídica.

b) El resto de los grupos normativos, es decir, los contenidos en la Ley General Tributaria y en el ámbito de las Reclamaciones económico-administrati vas, se refieren única y exclusivamente a la devolución de impuestos indebidos. Por tanto, no contienen referen cia, ni siquiera indirecta, a la figura devolutiva gene ral.

OCTAVA. - En el grupo normativo contenido en - la Ley General Tributaria —regulador de la devolución de impuestos indebidos—, estimamos que conviene distin guir dos partes: la normativa que podemos llamar direc ta, y la indirecta.

a) La normativa directa está alojada en el ar tículo 155, y es tan escasa, que la estimamos de un va lor inferior a la que figura, por ejemplo, en los Códigos tributarios de Méjico, Ecuador, Brasil, y en el Mo delo de Código Tributario para América Latina. Sin em--

bargo, la consideramos algo superior a la contenida en los Códigos tributarios chileno y peruano.

b) Existe también una normativa indirecta sobre algunos aspectos parciales, como es la relativa a la prescripción y a la compensación del derecho a la devolución de impuestos indebidos. Cuyo estudio ha quedado expuesto con alguna extensión.

NOVENA.- Por lo que hace relación al grupo - normativo contenido en el ámbito de las Reclamaciones económico-administrativas, se advierten tres cosas importantes:

a) La existencia de dos preceptos que podemos llamar "residuales", puesto que, perteneciendo formalmente al Reglamento derogado de 1924, conservan actualmente su vigencia. Nos referimos a los artículos 6º y 118.

b) Que el lugar adecuado de regulación de la devolución de impuestos indebidos, no es precisamente el del ámbito de dichas "Reclamaciones económico-administrativas".

c) Que esta normativa no contiene únicamente legislación tributaria, sino que, precisamente, la más abundante, estimamos que es la de carácter presupuestario. Sobre todo, la relativa a la fase procedimental de la realización de la devolución; o lo que es lo mismo, del cumplimiento por el Estado de la obligación de devolver los impuestos indebidos.

DECIMA.- En el grupo normativo contenido en el Reglamento General de Recaudación, solamente hemos advertido la existencia de una normativa que denominamos indirecta. Lo que significa por un lado, que no regula directamente la devolución impositiva, sino la materia recaudatoria. Y por otro lado, que se refiere a algunos aspectos parciales de la devolución de impuestos, como son la prescripción y la compensación de este derecho devolutivo.

#### IV. DE LA LEGISLACION PRESUPUESTARIA ESPAÑOLA.

ONCE.- Consideramos que nuestra legislación presupuestaria, estatal, general y básica, sobre la devolución de impuestos, se puede dividir en dos sectores normativos: el legislativo y el reglamentario.

a) El sector legislativo entendemos que está constituido por una normativa muy escasa, contenida en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911, y en los textos articulados de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, correspondientes a un período algo superior al último decenio. Incluimos también en este sector, la normativa contenida en el Proyecto de Ley General Presupuestaria —pendiente de aprobación en estos momentos por el Pleno de las Cortes—, porque, en principio, parece que habrá de ocupar el lugar de la actualmente vigente Ley de 1911.

b) El sector normativo reglamentario, a diferencia del legislativo, es considerablemente numeroso.-

Pero a pesar de su abundancia, se advierte en él una - insuficiencia de normativa general y básica, es decir, - una escasez de criterios ordenadores generalizantes. - Porque, por una parte, se trata de una normativa intrinca y compleja, que procede del siglo pasado y llega - hasta nuestros días. Y por otra, se refiere, casi única mente, a la devolución de impuestos indebidos.

DOCE.- El sector normativo presupuestario de rango legislativo, estimamos que se puede caracterizar por las siguientes notas:

a) La normativa no contiene referencia alguna, ni siquiera indirecta, a la devolución de impuestos en general, sino que solamente se ocupa de una especie devolutiva —la más conocida—, que es la devolución de impuestos indebidos.

b) La normativa específica sobre la devolución de impuestos indebidos, tampoco es de carácter general, sino parcial, por cuanto se refiere exclusivamente a la contabilización presupuestaria, y el pago de esta obligación devolutiva.

TRECE.- El sector normativo presupuestario de grado reglamentario, consideramos que se puede caracterizar por las siguientes notas:

a) Porque, al ser de naturaleza presupuestaria, —lo que implica referirse a los aspectos formales de la ejecución presupuestaria, o lo que es lo mismo, a la fase de cumplimiento de las obligaciones del Estado—, su normativa se aglutina en torno a una materia o prin-

cipio organizador: el pago de la obligación de devolución impositiva. El cual, en su trayectoria histórica, es regulado de tal forma que, muestra un progreso normativo en favor de un reforzamiento de las garantías jurídicas del contribuyente, acreedor de la devolución.

b) Esta normativa, ocupándose preponderantemente de la devolución de impuestos indebidos, hace referencia también a otra clase devolutiva: las devoluciones de ingresos derivadas de la desgravación fiscal a la exportación, para aplicarlas el régimen que, sobre el pago, tiene establecido aquella.

#### V. DE LA NATURALEZA JURIDICA.

CATORCE.— Del estado de la cuestión se derivan, las que consideramos cuatro teorías o explicaciones científicas sobre la naturaleza jurídica de la devolución de impuestos, que pertenecen a otros tantos grupos doctrinales. Obviamente, cada sector teórico enfoca el fenómeno devolutivo desde su respectiva concepción.

a) Los tributaristas consideran la devolución de impuestos, como "relación jurídica tributaria".

b) Los hacendistas la conciben como "gasto público".

c) Algunos administrativistas, que acusan una influencia civilista, atribuyen a la devolución de impuestos naturaleza de "cuasi-contrato".

d) Y los cultivadores del Derecho financiero,



la conciben como "obligación legal estatal de Derecho público".

QUINCE.— La concepción de la devolución de impuestos como obligación legal estatal de Derecho público, es la que estimamos verdadera, después de haber considerado y desechado argumentalmente, las tres anteriores: de relación tributaria, de gasto público y de cuasi-contrato.

La atribución de la naturaleza de obligación estatal, a la devolución de impuestos, creemos que se demuestra a lo largo de todo este trabajo, en el que luce como una de sus ideas matrices y organizadoras. Se aprecia, sobre todo, en la tipología de esta institución, puesto que consideramos que queda probado que, cada uno de los diferentes tipos devolutivos, se resuelve o configura en una obligación legal estatal de Derecho público.

DIECISEIS.— Las posiciones doctrinales que hemos ido eliminando sucesivamente, muestran, no obstante, la parte de contenido verdadero que poseen. Esa verdad parcial de cada una, es lo que creemos que ha permitido llegar a la concepción cierta de la devolución de impuestos como obligación legal estatal.

a) La posición doctrinal que sostiene la naturaleza de relación tributaria —y en esto están de acuerdo la generalidad, no sólo de la literatura jurídica tributaria sino también de los Códigos tributarios—, ha puesto de manifiesto tres ideas relativas a la devo-

lución de impuestos:

- Su carácter obligacional, es decir, de relación obligatoria, si bien distinta e independiente de la relación tributaria.

- Su cualidad de obligación legal de Derecho público.

- Su conexión con la idea de justicia, tanto distributiva como conmutativa.

b) La posición doctrinal que defiende la naturaleza de gasto público, ha mostrado que la devolución de impuestos, entendida como gasto público —que es una concepción extrajurídica—, se convierte o transforma —jurídicamente en una obligación estatal: en una "obligación pecuniaria pasiva del Estado", en expresión de Gustavo INGROSSO.

c) Y por último, la posición doctrinal que concibe el fenómeno de la devolución de ingresos indebidos, como un cuasi contrato, nos ha señalado:

- El carácter obligacional de dicha devolución.

- La consideración civilista del "cuasi contrato", como una obligación legal.

DIECISIETE.— Nos parece que resulta evidente en el fenómeno de la devolución de impuestos, la concurrencia de la doble perspectiva: tributaria y presupuestaria. Sin embargo, esta materia no debe de ser objeto de estudio del Derecho tributario, por consistir en una

obligación estatal, aunque esté muy unida extrajurídica-  
mente a aquél. Consideramos que tampoco es incluible ín-  
tegramente en el Derecho administrativo ni en el Dere-  
cho presupuestario.

Por ello creemos que la solución adecuada es-  
tá constituida, por su atribución a la disciplina del -  
Derecho financiero. La figura de la devolución de im-  
puestos muestra una vez más, el carácter sustancial de  
esta disciplina como una unidad ontológica inescindible,  
que procede de la consideración unitaria de su objeto:-  
la normativa positiva y extrapositiva de la realidad so-  
cial denominada, "actividad financiera".

No obstante consideramos, que la devolución -  
de impuestos, de la parte del Derecho financiero que es-  
tá más próxima, es del Derecho presupuestario, concebi-  
do como "Derecho de los Presupuestos y de las Obligacio-  
nes del Estado".

## VI. DE LA TIPOLOGIA.

DIECIOCHO.- Del Derecho alemán y del Derecho  
italiano se desprende la existencia de una dicotomía de  
volutiva: el reembolso y la restitución de impuestos. -  
El reembolso supone la devolución de impuestos ilegales  
o indebidos. Y la restitución, la de impuestos legales  
o no indebidos.

Consideramos que esta bipartición resulta vá-  
lida, y que constituye una super-especie o agrupación -  
amplia de las devoluciones impositivas. La cual permite

aglutinar y ordenar, en el seno de cada una, las especies menores o tipos devolutivos concretos e individualizados, en vista de sus afinidades y caracteres comunes.

DIECINUEVE.— El estado de la cuestión estimamos que ofrece la posibilidad, de formular la tricotomía devolutiva siguiente:

a) Devolución de impuestos ilegales o indebidos.

b) Devolución de impuestos legales que devienen injustos.

c) Devolución de impuestos legales.

Estas tres grandes divisiones de las obligaciones devolutivas, así como los distintos tipos que en ellas se agrupan, se configuran en función de su núcleo sustancial: el hecho generador obligacional. El cual representa la peculiaridad e individualización de cada especie de obligación de devolución impositiva.

VEINTE.— El hecho generador de la obligación de devolución de impuestos ilegales o indebidos, entendemos que está constituido por lo que se denomina en el Derecho extranjero, el pago indebido —posiblemente por mimetismo civilista—; y por lo que en el Derecho español se nombra, el ingreso indebido. De aquí que, en síntesis, resulta que dos elementos componen el referido hecho generador: 1º El pago de la obligación impositiva. 2º La declaración de ilegalidad de la obligación imposi

tiva.

Consideramos que esta obligación devolutiva - se caracteriza por las siguientes notas:

a) Porque el derecho subjetivo a la devolución impositiva, no precisa de reconocimiento legal expreso. Para que se pueda ejercitar, bastará solamente - la existencia de una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica; es decir: una - aplicación ilegal de la normativa.

b) Porque la capacidad económica, expresión - de la situación fáctica, permanece inalterada, a diferencia de lo que ocurre en las devoluciones legales que devienen injustas. La devolución de impuestos ilegales afecta al principio de legalidad, pero no al de capacidad contributiva.

c) Esta devolución impositiva es común, en el sentido de que se refiere y aplica a toda clase de impuestos, a diferencia de otras clases de devolución.

d) Esta devolución, quizá por ser la de esfera más amplia, y también la más frecuente en la praxis, es la más abundantemente regulada y, por tanto, la más estudiada en la literatura. En España recibe el nombre de "Devolución de ingresos indebidos".

VEINTIUNA. - El hecho generador de la obligación de devolución de impuestos legales que devienen - injustos, entendemos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente y por este orden: 1º Un pago impositivo legítimo, es decir, -

no indebido, por ser conforme a Derecho. 2º Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, que hace desaparecer la capacidad contributiva inicialmente existente, por lo que decimos que el impuesto legal pagado, deviene injusto, y se hace precisa su devolución.

Constituyen ejemplos de "hechos posteriores - sobrevenidos": la invalidéz del negocio jurídico, respecto de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales; la devolución o reintegración de bienes, respecto de los impuestos sobre transferencias empresariales; el acontecimiento excepcional debido a catástrofes, incendios, inundaciones y, en general, a toda suerte de hechos extraordinarios ocurridos por causa de fuerza mayor, respecto de otros impuestos, como pueden ser aquellos que gravan la renta de bienes inmobiliarios, y la fabricación de productos destinados al consumo.

Consideramos que esta obligación devolutiva - se caracteriza por las siguientes notas:

a) El derecho subjetivo a esta devolución impositiva, requiere de un reconocimiento expreso y caso por caso, por parte del ordenamiento. Porque al tratarse de un impuesto legal, su devolución constituye un supuesto excepcional. Y es preciso comprobar la producción del hecho posterior sobrevenido, y por tanto, la desaparición de una efectiva y real capacidad contributiva. Para lo cual, al tipificar la ley estos hechos, - que permiten originar la obligación devolutiva, los ro-

dea de una serie de requisitos destinados a garantizar la justicia de la devolución. Por esta nota se diferencia de la devolución de impuestos ilegales o indebidos.

b) La capacidad económica, inicialmente existente, desaparece por obra del hecho posterior sobrevenido, lo que hace que el impuesto, aún siendo legal, se convierta en injusto, y requiera del ordenamiento su devolución. También por esta característica se diferencia de la devolución de impuestos ilegales. Piénsese que esta última afecta al principio de legalidad, y aquella - otra, al de capacidad contributiva.

c) Esta devolución impositiva es específica, - en el sentido de que se refiere y aplica, no a toda clase de impuestos, sino a unos concretos: como son los impuestos sobre transmisiones patrimoniales; sobre transferencias empresariales; sobre inmuebles y sobre fabricación.

d) Esta devolución impositiva, quizá por tener un ámbito más estricto, y por consistir en un fenómeno menos ordinario y corriente que el de los impuestos ilegales, está menos normatizada y, en consecuencia, menos estudiada en la bibliografía. En España recibe el nombre de "Devolución por ineficacia de actos y contratos", para los impuestos sobre transmisiones patrimoniales; y de "Devolución por anulación de operaciones", para las transferencias empresariales, gravadas por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y por - el Impuesto sobre el Lujo.

VEINTIDOS.- El hecho generador de la obligación de devolución de impuestos legales, entendemos que está constituido por los siguientes elementos, que se producen sucesivamente y por este orden: 1º Un pago impositivo legítimo. 2º Un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, que no altera la capacidad contributiva, por lo que el impuesto legal pagado es justo. Y si se devuelve es por razones distintas a las de legalidad o capacidad contributiva: casi siempre, por razones de política económica.

Constituyen ejemplos de "hechos posteriores sobrevenidos": la exportación de bienes, respecto de la tributación indirecta soportada por ellos; la exportación de bienes importados, con valor añadido nacional, respecto de los Derechos arancelarios; la adquisición de determinados bienes de fabricación nacional, respecto de los impuestos sobre transferencias empresariales; el doble pago internacional, respecto de los impuestos satisfechos sobre la renta parcial, en el Estado de la fuente de dicha renta.

Consideramos que esta obligación devolutiva se caracteriza por las siguientes notas:

a) El derecho subjetivo a esta devolución impositiva, requiere de un reconocimiento expreso y caso por caso, por parte del ordenamiento. Por esta nota se diferencia este tipo devolutivo, de la devolución de impuestos ilegales.

b) La capacidad económica no resulta alterada,



y por tanto la imposición legal no deviene injusta, por lo que, por esta característica, se diferencia este tipo devolutivo, de la devolución de impuestos legales - que devienen injustos. En consecuencia, esta devolución no afecta al principio de legalidad, ni al de capacidad contributiva.

c) Se trata de devoluciones producidas generalmente, por razones de política económica —fomento de la exportación y de la inversión—, que a la vez, - persiguen finalidades de justicia en el ámbito internacional, fundamentalmente.

d) Esta devolución impositiva es específica, - en el sentido de que se refiere y aplica, no a toda clase de impuestos, sino a unos determinados: como son los Derechos arancelarios; los impuestos sobre transferencias empresariales; y la tributación indirecta que grava determinados bienes, productos o mercancías. En España existen algunas especies de devolución, que son susceptibles de agruparse en esta categoría devolutiva: la "Desgravación fiscal a la exportación"; la "Devolución de Derechos arancelarios" o "Draw-back"; la "Devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas,- por la adquisición final de determinados bienes de equipo de fabricación nacional"; la devolución de ciertos - impuestos por "doble imposición internacional".

INDICE DE AUTORES

## INDICE DE AUTORES

ALBALADEJO GARCIA, Manuel: 490.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: 62, 82, 110, 111, 165,  
180, 199, 200, 201, 216, 232, 313, 378, 379,-  
449, 460, 498, 534, 545, 548, 558, 586, 587,-  
625, 626, 628, 633, 635, 653, 654.

ALCALA DEL OLMO, Eugenio: 179.

ALESSI, Renato: 656, 657.

ALLER RODRIGUEZ, César: 171.

AMOROS RICA, Narciso: 27, 172, 173, 322, 323, 391, 547.

ARIAS VELASCO, José: 78, 165, 460, 558, 563, 632.

ARRANZ ESTEBAN, Antonio: 608, 638, 653.

AUBY, Jean-Marie: 60, 61.

BALEEIRO, Aliomar: 65, 150, 434.

BAPTISTA BURGOS, Ricardo: 608, 611, 643.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy: 60, 61.

- BAS Y RIVAS, Federico: 503, 516, 534.
- BAYLE, Gabriel: 74, 108, 109.
- BAYON MARINE, Ignacio: 94, 95, 96, 97, 98, 110.
- BEDIA LARREA, Agustín: 653.
- BELAUNDE GUINASSI, Manuel: 145, 147, 148, 152.
- BENGOCHEA CALVO, José María: 653, 672, 673, 676, 681.
- BENNATI, Antonio: 321, 323.
- BERLIRI, Antonio: 27, 44, 46, 51, 53, 54, 298, 304, 306,  
307, 335, 340, 342, 356, 357, 358, 359, 360,-  
364, 367, 369, 389, 391, 407, 410, 418, 419,-  
423, 424, 425, 426, 427, 428, 429, 432, 437,-  
443, 445, 446, 511, 518, 521, 575, 663.
- BERNAL MARTIN, Salvador: 83.
- BERNIS, Francisco: 667.
- BIELSA, Rafael: 64, 65, 433, 437, 504, 505, 511, 516, -  
522, 523, 529.
- BLUMENSTEIN, Ernst: 43, 44, 69, 70, 304, 308, 412, 414,  
415.
- BOLEA FORADADA, Juan Antonio: 483.
- BOTELLA Y LOPEZ DEL CASTILLO, Juan: 608, 618, 638.
- BUHLER, Ottmar: 43, 44, 304, 349, 351, 352.
- BURNEO BURNEO, Eduardo: 141.
- CALLE SAIZ, Ricardo: 111.
- CALVO ORTEGA, Rafael: 503.
- CARDYN, Charles: 79.

- CARRAL LARRAURI, Nobel: 78, 165, 460.
- CARRETERO PEREZ, Adolfo: 66, 67, 314, 317, 322, 323, -  
470, 654.
- CASARES, Julio: 581.
- CASTAN TOBEÑAS, José: 469.
- CORRAL GUERRERO, Luis: 316, 457, 616, 664.
- CORTES DOMINGUEZ, Matías: 53, 261, 303, 656, 657, 658.
- COTTERET, Jean-Marie: 60.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco: 51, 56, 57, 65, 137, 298,  
304, 306, 431.
- DE JANER Y DURAN, Enrique: 74, 108, 254, 470.
- DE USERA, Gabriel: 60, 61, 62, 82, 180, 463.
- DE VALLES, Arnaldo: 103.
- DE VICENTE MONJO, Bernardo: 606, 607, 608, 609, 610, -  
611, 621.
- DIEZ CLAVERO, José: 621.
- DIEZ-PICAZO, Luis: 332.
- DOCAVO ALBERTI, Luis: 643, 644.
- DUCOS-ADER, Robert: 60, 61.
- ECKHARDT, Walter: 49, 50, 348, 350, 351, 355.
- EIZAGUIRRE, José María: 25, 344, 391.
- FABRE, Francis-J.: 232.
- FABREGAS DEL PILAR, José María: 30, 77, 180, 458.
- FALZONE, Guido: 105.

- FENECH, Miguel: 78, 460, 492.
- FERNANDEZ LALANNE, Pedro: 659.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: 51, 57, 97, 110, 261, 544, 654.
- FEYE, Marcel: 79.
- FLEINER, Fritz: 101.
- FORCAT RIBERA, Arturo: 471.
- FORSTHOFF, Ernst: 102.
- FUENTES QUINTANA, Enrique: 216, 650, 654.
- GAMBIER, Claude: 518, 528.
- GARCIA AÑOVEROS, Jaime: 31, 97, 110, 122, 127, 144, 145, 146, 147, 156, 237, 261, 608, 624.
- GARCIA ARANDA, Manuel: 606, 611, 612, 632.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo: 260, 482.
- GARRIDO FALLA, Fernando: 99, 102, 327, 328, 330, 449, - 471, 473, 486, 487.
- GIANNINI, Achille Donato: 43, 45, 51, 52, 69, 298, 299, 304, 411, 412, 446, 513, 514, 517, 523, 525, - 527, 528, 656, 677.
- GIANNINI, Massimo Severo: 94, 105.
- GIERSCHMANN, Albert: 44, 46, 304, 349, 352, 353.
- GIESE, Friedrich: 129, 348, 349, 350, 351, 420, 595.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: 59, 131, 133, 151, 152, - 320, 323, 613, 614, 641, 659.
- GOMES DE SOUSA, Rubens: 151.

- GOMEZ REINO, Enrique: 623.
- GONZALEZ GARCIA, Eusebio: 27, 97, 110, 391, 499, 544, -  
633.
- GONZALEZ PAEZ, Eduardo: 80, 461.
- GONZALEZ PEREZ, Jesús: 106, 107, 489, 490, 491.
- GONZALEZ SANTACANA, Emilio: 75, 114, 255.
- GOTA LOSADA, Alfonso: 83, 165, 166, 182, 255.
- GUAITA, Aurelio: 608.
- GUITIAN DE LUCAS, José María: 110.
- GUTIERREZ DEL ALAMO, Joaquín: 217, 218.
- GUTIERREZ ESCUDERO, Gregorio: 653, 681.
- HENSEL, Albert: 47, 48, 49, 69, 129, 300, 345, 349, 351,  
355, 412, 413, 423.
- HERNANDO COLET, Gabriel: 30, 69, 113, 164, 255, 284, -  
458, 461.
- HERNANDO DELGADO, Justo: 614, 623.
- INGROSSO, Gustavo: 44, 46, 304, 319, 323, 325, 326, 438,  
444, 446, 523, 532, 573, 574, 577, 578, 678.
- JARACH, Dino: 51, 54, 55, 56, 298, 304, 305, 306, 307,-  
308, 412, 413, 414.
- JORDANA DE POZAS, Luis: 579.
- LABUS, Otto: 49, 50, 348, 350, 351, 355.
- LAPUENTE MORENO, Fermín: 621.
- LASARTE, Javier: 97, 110.
- LASSAR, Gerhard: 69.

LOPEZ BERENGUER, José: 341, 342, 377, 379, 380, 381, -  
382, 383, 384, 385, 386, 387, 388, 393, 547,-  
629.

LOPEZ ESCOBAR, Esteban: 110.

LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso: 254, 460, 461, 498, 545.

LLONTOP AMOROS, Carlos: 147.

LLUCH Y CAPDEVILA, Pedro: 314, 449, 450.

MADERA GRIJALVA, Eduardo: 70, 144, 299, 300, 301, 302,-  
308, 309, 310, 311, 312, 336, 435, 439, 440,-  
441, 522, 529, 530, 532.

MADROÑERO, Angel P.: 608.

MANZANEDO MATEOS, José Antonio: 623, 651.

MARQUEZ, Antonio: 658.

MARTI RAGUE, Luis: 612, 615.

MARTINEZ AMADOR, Emilio M.: 579, 582.

MARTINEZ PUEYO, Servando: 653.

MARTINEZ SERRATE, Ricardo: 73, 74, 113, 114, 254.

MARTINS, Cláudio: 66, 150.

MATTEUCCI, Mario: 579.

MAYER, Otto: 104.

MEILAN GIL, José Luis: 107, 196.

MENDEZ DE VIGO, Leoncio: 72, 112, 113.

MENDOZA OLIVAN, Victor: 79.

MERK: 665.



- MERLIN, Oliverio: 579.
- MEXIA ALGAR, Francisco Javier: 95, 96, 101, 105, 106, -  
254, 314, 336.
- MICHELI, Gian Antonio: 51, 655.
- MOTTA MAIA, José: 150, 416.
- MUNCUNILL PALET, José: 82, 464.
- NAHARRO MORA, José María: 217.
- NAVARRINE, Susana Camila: 132, 345.
- NIEVES BORREGO, Julio: 31, 32, 624.
- NOVOA RIVAS, Angel: 74.
- NUÑEZ LAGOS, Rafael: 74.
- ORTIZ ARCE, David: 72, 112, 113.
- OTERO CASTELLO, Juan: 689.
- PELLINGRA, Giuseppe: 67.
- PEREZ DE AYALA, José Luis: 21, 53, 303, 499, 544.
- PEREZ DE BRICIO, Carlos: 642, 643.
- PEREZ ROYO, Fernando: 605, 606, 607, 608, 609, 610, 611,  
628, 630, 631, 633, 634, 635, 636, 638, 641.
- PERULLES BASSAS, Juan José: 67, 470.
- PLATH, Helmuth: 129, 348, 349, 350, 351, 420, 595.
- POTITO, Enrico: 70, 303, 304, 310, 336, 340, 342, 360,-  
361, 362, 363, 364, 366, 367, 368, 369, 377,-  
389, 393, 407, 410, 411, 418, 419, 427, 428,-  
429, 432, 435, 437, 523, 528, 571, 578, 594,-  
678, 679.

- PRAENA REQUENA, Antonia: 73, 330, 456, 458, 467.
- PUGLIESE, Mario: 64.
- QUINTANA REDONDO, Carmelo: 483.
- RIVERO DE ANDREA, Fernando: 83.
- ROCA SASTRE, Ramón María: 82, 464.
- RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro: 93, 97, 110, 321, 322, 326.
- RODRIGUEZ-VILLAMIL, José María: 502, 504, 534.
- ROMANI BIESCAS, Arturo: 78, 79, 80, 81.
- ROSSY, Hipólito: 66, 329, 458, 464, 467, 471, 472, 586.
- RUSSO, Pasquale: 440, 441.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: 16, 24, 26, 27, 51, 55, 56,  
57, 58, 59, 63, 73, 97, 110, 163, 164, 184, -  
216, 237, 238, 257, 298, 301, 319, 320, 324, -  
448, 451, 455, 460, 476, 478, 482, 579, 580, -  
582, 583, 584, 588, 595, 613, 642, 654, 656, -  
657, 659, 660, 661.
- SALVADOR BULLON, Hilario: 72, 73, 108, 328, 449, 470.
- SALVADOR BULLON, Pablo: 72, 73, 108, 328, 449, 470.
- SANCHEZ, Ildefonso: 644.
- SANDULLI, Aldo M.: 102, 103.
- SAYAGUES LASO, Enrique: 101, 102.
- SERRERA CONTRERAS, Pedro Luis: 78, 80.
- SMITH, Adam: 650.
- SOARES MARTINEZ, Pedro: 320, 323.
- SOTO GUINDA, Joaquín: 547, 557, 558.

STRICKRODT, Georg: 43, 44, 304, 349, 351, 352.

TESAURO, Francesco: 70, 340, 342, 360, 369, 370, 371, -  
372, 373, 374, 375, 376, 377, 389, 393, 408,-  
409, 410, 415, 416, 429, 436, 440, 510, 513,-  
517, 698, 699.

TESORO, Giorgio: 43, 45, 304, 439, 513, 523.

TROTABAS, Louis: 60, 319, 323, 417.

TRUJILLO PEÑA, José: 483.

TURPIN VARGAS, José: 179.

UGAS CANELO, Luis R.: 139.

URIA, Rodrigo: 601.

VALDES COSTA, Ramón: 151.

VILASECA MARCET, José María: 534, 537, 539.

VILLAR PALASI, José Luis: 651.

VITTA, Cino: 104.

ZACCARIA, Francesco: 110, 111, 313, 317.

ZOLLER, Artur: 44, 46, 304, 349, 352, 353.

ZWAHLEN: 69.

INDICE BIBLIOGRAFICO

## INDICE BIBLIOGRAFICO

ALBALADEJO GARCIA, Manuel: Instituciones de Derecho civil. Parte General y Derecho de obligaciones (Barcelona, Bosch, 1961).

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César:

- Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes (Madrid, Ed. Revista de Derecho Mercantil, 1949).
- Temas de Derecho financiero español (Madrid, Inspección General del Ministerio de Hacienda, 1963).
- Organización, Contabilidad y Procedimientos de la Hacienda y Empresas públicas. Apuntes - (Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Curso 1965-66).
- Notas a la Ley General Tributaria española - (2ª ed., Madrid, Ministerio de Hacienda, 1966).

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: (Continuación).

- Sistema Fiscal español y comparado. El Presupuesto español, I (Apuntes, Madrid, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Curso académico 1966-67. En colaboración con FUENTES QUINTANA, Enrique.
- Organización, Contabilidad y Procedimientos de la Hacienda y Empresas públicas. Apuntes - (Servicio de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Curso 1967-68).
- Sistema Fiscal español y comparado. Curso académico 1968-69 (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968). En colaboración con FUENTES QUINTANA, Enrique.
- Introducción al Sistema Impositivo español - (Madrid, Guadiana de Publicaciones, 1969).
- Formas especiales de extinción de la deuda tributaria, en "Conferencias sobre Recaudación" (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1970).
- El control de la Hacienda Pública en España, - en "El control de la Hacienda Pública: I. Francia. II. España, de FABRE, Francis-J. y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César (Madrid, Ed. Rialp, 1971).
- Curso de Sistema Tributario Español. (Economía de Empresa) Curso académico 1972-1973 (Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, 1971).
- Lecciones de Hacienda Pública Española, II - (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1971).

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: (Continuación).

- El Derecho privado en el ordenamiento tributario español. Estudio incorporado a "Ensayos sobre jurisprudencia tributaria" de LLAMAS LA BELLA, Miguel Alfonso (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973).
- El Sistema Fiscal en España (Madrid, Guadiana de Publicaciones, 1974).

ALCALA DEL OLMO, Eugenio: Legislación sobre Tribunales y Procedimiento económico-administrativo (Madrid, Gráficas Uguina, 1946).

ALESSI, Renato: Monopoli Fiscali. Imposti di Fabbricazione. Dazi Doganali (Torino, UTET, 1956).

ALLER RODRIGUEZ, César: Comentarios al Reglamento General de Recaudación (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1971).

AMOROS RICA, Narciso:

- Manual de Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1967).
- Ley General Tributaria (Arts. 1 al 89) (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1967).
- Derecho Tributario. Explicaciones (2ª ed., Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1970).
- Notas a los "Principios de Derecho Tributario", de A. BERLIRI, II (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1971). En colaboración con GONZALEZ GARCIA, Eusebio.

ARIAS VELASCO, José:

- Manual de procedimientos tributarios (Madrid, Ed. Santillana, 1967). En colaboración con CARRAL LARRAURI, Nobel.

ARIAS VELASCO, José: (Continuación).

- Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo -  
(Comentarios) (Madrid, Ed. de Derecho Finan--  
ciero, 1974).

ARRANZ ESTEBAN, Antonio:

- Tratamiento fiscal del Comercio exterior, en  
"XIV Semana de Estudios de Derecho Financiero"  
(Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1967). En  
colaboración con BOTELLA Y LOPEZ DEL CASTILLO,  
Juan.
- Renta de Aduanas, en "Revista de Derecho Finan  
ciero y de Hacienda Pública", nº 67 (enero-fe  
brero, 1967). En colaboración con MARTINEZ -  
PUEYO, Servando.

AUBY, Jean-Marie y DUCOS-ADER, Robert: Droit public. -  
Droit financier. Droit fiscal. (3ª ed., Paris,  
Sirey, 1969).

BALEEIRO, Aliomar: Direito tributário brasileiro (2ª ed.  
Río de Janeiro, Ed. Forense, 1970).

BAPTISTA BURGOS, Ricardo:

- La desgravación fiscal a la exportación en -  
España, en "Aduanas", nº 206 (marzo, 1971).
- Incidencia de la desgravación fiscal en el -  
incremento de las exportaciones, en "Aduanas",  
nº 232-233 (mayo-junio 1973).

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy: Direito financeiro "Curso de Di-  
reito tributário" (3ª ed., São Paulo, Ed. Jo-  
sé Bushatsky, 1971).

BAS Y RIVAS, Federico: Impuestos de Derechos Reales y -  
sobre Transmisiones de bienes, I (2ª ed., Ma-  
drid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1960).



BAYLE, Gabriel: L'enrichissement sans cause en Droit administratif (Paris, Lib. Générale de Droit et de Jurisprudence, 1973).

BAYON MARINE, Ignacio: Aprobación y control de los gastos públicos. Relaciones entre los órganos del Estado en materia presupuestaria (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972).

BEDIA LARREA, Agustín: Manual de Comercio Exterior para el Empresario (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968).

BELAUNDE GUINASSI, Manuel: Código tributario concordado y comentado (Lima, Ed. Desarrollo, 1970).

BENGOCHEA CALVO, José María:

- El "Draw-back": su aplicación en España, en - "Información Comercial Española", nº 399 (noviembre, 1966).
- Curso de Comercio exterior, en "Información Comercial Española", nº 451 (marzo, 1971). En colaboración con GUTIERREZ ESCUDERO, Gregorio.

BENNATI, Antonio: La gestione finanziaria dello Stato - (Milano, Ed. Giuffrè, 1961).

BERLIRI, Antonio:

- Principi di Diritto Tributario, vol. II, tomo I (Milano, Ed. Giuffrè, 1957).
- Corso istituzionale di Diritto Tributario, I (Milano, Ed. Giuffrè, 1965).
- Principios de Derecho Tributario, I y II (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1971).
- Codice Tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1973). En colaboración con otros autores.

BERNAL MARTIN, Salvador: Contribución territorial urbana (Madrid, Ed. Mapfre, 1973).

BERNIS, Francisco: Fomento de las Exportaciones (Barcelona, Ed. Minerva, s.f.).

BIELSA, Rafael:

- El acto jurídico irregular y el régimen fiscal, en "Estudios de Derecho público" II (2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1951).
- Compendio de Derecho público, constitucional, administrativo y fiscal, III. Derecho fiscal (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1952).

BLUMENSTEIN, Ernst: Sistema di Diritto delle imposte - (Milano, Ed. Giuffrè, 1954).

BOLEA FORADADA, Juan Antonio: Comentarios a la Ley de - lo Contencioso-Administrativo, I (Madrid, Santillana, 1965). En colaboración con TRUJILLO PEÑA, José y QUINTANA REDONDO, Carmelo.

BOTELLA Y LOPEZ DEL CASTILLO, Juan:

- Tratamiento fiscal del Comercio exterior, en "XIV Semana de Estudios de Derecho Financiero" (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1967). En colaboración con ARRANZ ESTEBAN, Antonio.
- Ayudas oficiales a la exportación, en "Aduanas", nº 260-261 (septiembre-octubre, 1975).

BUHLER, Ottmar y STRICKRODT, Georg: Steuerrecht, Band I, 2 Halbband (3, neubearbeitete Auflage, Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th.-Gabler, 1960).

BURNEO BURNEO, Eduardo: Recopilación de Leyes Tributarias de la República del Ecuador. 1. Código - Fiscal, en "Recopilación de Códigos y Leyes - de la República del Ecuador", III, hojas cambiables (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1969).

CALLE SAIZ, Ricardo: Lecturas sobre Hacienda Pública - Española, I, Presupuesto, Contabilidad, Gasto, Deuda (Madrid, Publicaciones de la Cátedra del Prof. César Albiñana García-Quintana, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, 1969).

CALVO ORTEGA, Rafael: Leyes Tributarias de España (Madrid, Ministerio de Hacienda, 1975). En colaboración con otros autores.

CARDYN, Charles y FEYE, Marcel: Procédure fiscale contentieuse (2ª ed., Bruselas, Ed. Emile Bruylant, 1958).

CARRAL LARRAURI, Nobel y ARIAS VELASCO, José: Manual de procedimientos tributarios (Madrid, Ed. Santillana, 1967).

CARRETERO PEREZ, Adolfo:

- El Sistema Tributario Español Reformado (Madrid, Ed. Tecnos, 1964).
- Derecho financiero (Madrid, Ed. Santillana, 1968).

CASARES, Julio: Diccionario ideológico de la Lengua española (2ª ed., Barcelona, Ed. G. Gili, 1973).

CORRAL GUERRERO, Luis:

- El "Draw-back" y el Derecho financiero, en "Civitas. Revista Española de Derecho Financiero", nº 4 (octubre-diciembre, 1974).
- Las funciones contables de la Intervención General de la Administración del Estado, en "Civitas. Revista Española de Derecho Financiero", nº 5 (enero-marzo, 1975)

CORRAL GUERRERO, Luis: (Continuación).

- La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (I): Doctrina, en "Civitas. Revista Española de Derecho Financiero", nº 6 (abril-junio, 1975).
- La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero (II): Derecho positivo, en "Civitas. Revista Española de Derecho Financiero", nº 7 (julio-septiembre, 1975).

CORTES DOMINGUEZ, Matías: Ordenamiento Tributario Español. Ley General Tributaria, I (Madrid, Ed. - Tecnos, 1968).

COTTERET, Jean-Marie y TROTABAS, Louis: Droit Fiscal - (Paris, Dalloz, 1973).

DE LA GARZA, Sergio Francisco: Derecho financiero mexicano (3ª ed., México, Ed. Porrúa, 1968).

DE JANER Y DURAN, Enrique: El enriquecimiento sin causa origen de instituciones administrativas (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1955).

DE USERA, Gabriel:

- Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes (Madrid, Ed. Aguilar, 1950).
- Legislación de Hacienda española (7ª ed., Madrid, Ed. Aguilar, 1959).

DE VALLES, Arnaldo: Elementi di Diritto amministrativo (3ª ed., Padova, Ed. Milani, 1965).

DE VICENTE MONJO, Bernardo:

- Desgravación fiscal a la exportación en diversos países, en "Aduanas", nº 206 (marzo, 1971).

DE VICENTE MONJO, Bernardo: (Continuación).

- Exportación, trabajo perteneciente a la obra colectiva Estudios aduaneros. Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974).

DIEZ CLAVERO, José: El Régimen Administrativo de la Desgravación Fiscal a la Exportación, en "Esic-Market", nº 5 (junio-septiembre, 1971).

DIEZ-PICAZO, Luis: Fundamentos del Derecho civil patrimonial, I (Madrid, Ed. Tecnos, 1970).

DOCAVO ALBERTI, Luis: El nuevo régimen de Desgravación Fiscal a la Exportación, en "Balance", nº 257 (enero, 1965).

DUCOS-ADER, Robert y AUBY, Jean-Marie: Droit public. Droit financier. Droit fiscal (3ª ed., Paris, Sirey, 1969).

ECKHARDT, Walter y LABUS, Otto: Steuerrecht, Band 39, - Abteilung II: Öffentliches Recht (Neuaufgabe bearbeitet von Otto Labus, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 1970).

EIZAGUIRRE, José María: Notas aclaratorias a Ordenanza Tributaria Alemana (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1966). En colaboración con ZAMIT FERRER, José.

FABREGAS DEL PILAR, José María: Procedimiento en la Reclamaciones Económico Administrativas (Madrid, Instituto Ed. Reus, 1943).

FALZONE, Guido: Le obbligazioni dello Stato (Milano, Ed. Giuffrè, 1960).

FENECH, Miguel: Principios de Derecho procesal tributario, II y III (Barcelona, Lib. Bosch, 1949-1951).

- FERNANDEZ LALANNE, Pedro: Derecho Aduanero, II (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1966).
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: Curso de Derecho financiero español (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975).
- FEYE, Marcel y CARDYN, Charles: Procédure fiscale contentieuse (2ª ed., Bruselas, Ed. Emile Bruylant, 1958).
- FLEINER, Fritz: Instituciones de Derecho administrativo (Barcelona, Ed. Labor, 1933).
- FORCAT RIBERA, Arturo: Curso de Administración económica (6ª ed., Madrid, Instituto Ed. Reus, 1943).
- FORSTHOFF, Ernst: Tratado de Derecho administrativo (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958).
- FUENTES QUINTANA, Enrique:
- Sistema Fiscal español y comparado. El Presupuesto español, I (Apuntes, Madrid, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Curso académico 1966-67). En colaboración con ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César.
  - Sistema Fiscal español y comparado. Curso académico 1968-69 (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968). En colaboración con ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César.
  - Hacienda Pública. Teoría de los Ingresos Públicos. Lecciones del Curso académico 1968-69 (Madrid, Impr. R. García Blanco, 1968).
- GAMBIER, Claude: Les Impôts en France (5ª ed., Paris, - Ed. F. Lefebvre, 1973). En colaboración con otros autores.

GARCIA AÑOVEROS, Jaime:

- La subvención en el Impuesto de Derechos Reales, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 26 (junio, 1957).
- Naturaleza jurídica del Presupuesto, en "Estudios en homenaje a Jordana de Pozas", III, 2º (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962).
- Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 54 (junio, 1964).
- Anteproyecto de Código Tributario para la República del Perú, en BELAUNDE GUINASSI, Manuel: Código tributario concordado y comentado (Lima, Ed. Desarrollo, 1970).

GARCIA ARANDA, Manuel: La desgravación fiscal a la exportación, en "Información Comercial Española", nº 445 (julio, 1971).

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo:

- Apuntes de Derecho administrativo, 1º, II (Madrid, Facultad de Derecho, 1970-71).
- Curso de Derecho Administrativo, I (Madrid, Civitas. Revista de Occidente, 1974).

GARRIDO FALLA, Fernando: Tratado de Derecho administrativo, II y III (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1960-1963).

GIANNINI, Achille Donato:

- I concetti fondamentali del Diritto tributario, vol. I del "Trattato di Diritto tributario" - (Torino, UTET, 1956).
- Instituciones de Derecho tributario (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957).

GIANNINI, Achille Donato: (Continuación).

- Istituzioni di Diritto tributario. Nuova ristampa della nona edizione curata da V.M. Romanelli Grimaldi con un'appendice sul Nuovo Sistema Tributario a cura di Enzo Pace (Milano, Ed. Giuffrè, 1974).

GIANNINI, Massimo Severo: Le obbligazione pubbliche (Roma, Ed. Jandi Sapi, 1964).

GIERSCHMANN, Albert y ZOLLER, Artur: Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts, tomo I, Parte General (Berlín, Ed. Erich Schmidt, 1959).

GIESE, Friedrich y PLATH, Helmuth: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Frankfurt/Main, Verlag Kommentator G.m.b.H., 1967).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.:

- Nota Preliminar, en "Ley de Adaptación Impositiva Alemana" (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964).
- Derecho financiero, I y II (2ª ed., Buenos Aires, Ed. Depalma, 1970).

GOMEZ REINO, Enrique: Curso de Derecho Administrativo - Económico (Ensayo de una sistematización) (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1970). En colaboración con MANZANEDO - MATEOS, José Antonio.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio:

- Impuestos especiales, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública" Vol. XVI, nº 67 (enero-febrero, 1967).
- Notas a los "Principios de Derecho tributarios", de A. BERLIRI, II (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1971). En colaboración con AMOROS RICA, Narciso.



GONZALEZ GARCIA, Eusebio: (Continuación).

- Curso de Derecho tributario, I y II (Madrid, - EDERSA, 1975-1976). En colaboración con PEREZ DE AYALA, José Luis.
- La revisión de actos tributarios en vía administrativa, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 122 (marzo-abril, - 1976).

GONZALEZ PAEZ, Eduardo:

- Recursos y garantías del contribuyente en materia fiscal (Madrid, Instituto de Estudios - Fiscales, 1972).
- Recursos y garantías del contribuyente (2ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975).

GONZALEZ PEREZ, Jesús:

- El procedimiento administrativo (Madrid, Publicaciones Abella, 1964).
- Los recursos administrativos (2ª ed., Madrid, "BOE", 1969).

GONZALEZ SANTACANA, Emilio: Devoluciones de recargos de apremio y prórroga, en "Crónica Tributaria", - nº 6 (1972).

GOTA LOSADA, Alfonso: Tratado del Impuesto sobre la Renta, IV "Deducción de los impuestos a cuenta, extinción de la obligación tributaria y gestión del impuesto" (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1972).

GUAITA, Aurelio: Derecho Administrativo Especial, IV (Zaragoza, Librería General, 1966).

GUTIERREZ DEL ALAMO, Joaquín: Administración Económica del Estado (2ª ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1960).

GUTIERREZ ESCUDERO, Gregorio: Curso de Comercio exterior, en "Información Comercial Española", nº 451, - (marzo, 1971). En colaboración con BENGOCHEA CALVO, José María.

HENSEL, Albert: Diritto tributario (Milano, Ed. Giuffrè, 1956).

HERNANDO COLET, Gabriel: Devolución de ingresos (Madrid, Servicio de Publicaciones del Ministerio de - Hacienda, 1966).

HERNANDO DELGADO, Justo: La exportación. Manual de su - regulación jurídico-administrativa (Madrid, - Instituto de Estudios de Administración Local, 1973).

INGROSSO, Gustavo: Diritto finanziario (2ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1956).

JARACH, Dino:

- Curso superior de Derecho tributario (ed. nueva actualizada, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969).
- El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo (2ª ed., Buenos Aires, - Abeledo-Perrot, 1971).

JORDANA DE POZAS, Luis: Dictionnaire Juridique Français-Espagnol (Paris, Ed. de Navarre, 1968). En colaboración con MERLIN, Oliverio.

LABUS, Otto y ECKHARDT, Walter: Steuerrecht, Band 39, - Abteilung II: Öffentliches Recht (Neuaufgabe bearbeitet von Otto Labus, Stuttgart, Verlag W. Kohlhammer, 1970).

LAPUENTE MORENO, Fermín: La Jurisprudencia relativa a - la desgravación fiscal a la exportación, en "Aduanas", nº 206 (marzo, 1971).

- LASSAR, Gerhard: Der Erstattungsanspruch im verwaltungs und Finanzrecht (Berlín, 1921).
- LOPEZ BERENGUER, José: Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (Bilbao, Ed. Deusto, 1968).
- LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso: Devolución de ingresos tributarios indebidos, en "Civitas. Revista - Española de Derecho Financiero", nº 3 (julio-septiembre, 1974).
- LLUCH Y CAPDEVILA, Pedro: Legislación Financiera (Barcelona, Ed. Lux, 1948).
- MADERA GRIJALVA, Eduardo: Estudios de Derecho tributario. La relación tributaria y la de pago indebido (Quito-Ecuador, 1971).
- MADROÑERO, Angel P.: Estímulos a la exportación, en "XI Semana de Estudios de Derecho Financiero", I, (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964).
- MANZANEDO MATEOS, José Antonio:
- El comercio exterior en el Ordenamiento Administrativo Español, I (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1968).
  - Curso de Derecho Administrativo Económico (Ensayo de una sistematización) (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1970). En colaboración con GOMEZ REINO, Enrique.
- MARQUEZ, Antonio: Importación temporal, admisión temporal, reposición y Draw-back, perteneciente a la obra colectiva "Estudios Aduaneros, Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras" (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974).
- MARTI RAGUE, Luis: Técnicas del Comercio de exportación en España (Madrid, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1974).

- MARTINEZ AMADOR, Emilio M.: Diccionario Italiano-Español (Barcelona, Ed. R. Sopena, 1961).
- MARTINEZ PUEYO, Servando: Renta de Aduanas, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 67 (enero-febrero, 1967). En colaboración con ARRANZ ESTEBAN, Antonio.
- MARTINEZ SERRATE, Ricardo: Devoluciones de ingresos indebidos, en "Crónica Tributaria", nº 2 (1972).
- MARTINS, Cláudio: Normas gerais de Direito tributário - (2ª ed., Río de Janeiro, Ed. Forense, 1969).
- MATTEUCCI, Mario: Dizionario Giuridico Francese-Italiano (París, Ed. de Navarre, 1963).
- MAYER, Otto: Derecho administrativo alemán, II, "Parte Especial. Poder de Policía y Poder tributario" (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1950).
- MEILAN GIL, José Luis: La rectificación de errores, en "Revista de Estudios de la Vida Local", nº 157 (enero-febrero-marzo, 1968).
- MENDEZ DE VIGO, Leoncio y ORTIZ ARCE, David: Voz Devolución de ingresos indebidos, en "Enciclopedia Jurídica Española", Tomo XII (Barcelona, Ed. Fco. Seix, s.f.).
- MENDOZA OLIVAN, Victor: Tema 64: Otras revisiones administrativas y la jurisdiccional, incorporado a la obra colectiva "Temas de Derecho financiero español" (Madrid, Inspección General del Ministerio de Hacienda, 1963).
- MERLIN, Oliverio: Dictionnaire Juridique Français-Espagnol (París, Ed. de Navarre, 1968). En colaboración con JORDANA DE POZAS, Luis.
- MEXIA ALGAR, Francisco Javier: El Estado como deudor, - en "Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Ciclo de Derecho Público" (Alicante, Instituto de Estudios Alicantinos, 1973).

- MICHELI, Gian Antonio: Corso di Diritto tributario (Torino, UTET, 1972).
- MOTTA MAIA, José: Comentário ao Código tributário nacional (São Paulo, Ed. José Bushatsky, 1972).
- MUNCUNILL PALET, José y ROCA SASTRE, Ramón María: Tra--tado de la Contribución de Utilidades (Barcelona, Ed. Ruiz Romero, 1945).
- NAHARRO MORA, José María: Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales) (3ª ed., Madrid, Rivadeneyra, 1952).
- NAVARRINE, Susana Camila: Notas y comentarios a la Ley de Adaptación Impositiva Alemana (Steueranpassungsgesetz) (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964).
- NIEVES BORREGO, Julio: Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención, en "XI Semana de Estudios de Derecho Financiero", I (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964).
- NOVOA RIVAS, Angel: Incidencias del enriquecimiento injusto en el Derecho tributario, en "Revista de Derecho Privado" (noviembre, 1973).
- NUÑEZ LAGOS, Rafael: El enriquecimiento sin causa en el Derecho español (Madrid, Ed. Reus, 1934).
- ORTIZ ARCE, David y MENDEZ DE VIGO, Leoncio: Voz Devolu--ción de ingresos indebidos, en "Enciclopedia Jurídica Española", Tomo XII (Barcelona, Ed. Fco. Seix, S.f.).
- OTERO CASTELLO, Juan: Fiscalidad Internacional Española (Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1973).
- PELLINGRA, Giuseppe: L'imposizione tributaria, IV (Milano, Ed. Giuffrè, 1975).

PEREZ DE AYALA, José Luis:

- Potestad administrativa y relación jurídica, I, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 79 (enero-febrero, 1969).
- Potestad de imposición y relación tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina, en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", vol. XX, nº 86 (marzo-abril, 1970).
- Curso de Derecho tributario, I y II (Madrid, -EDERSA, 1975-1976). En colaboración con GONZALEZ, Eusebio.

PEREZ DE BRICIO, Carlos: Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación, en "Economía Financiera", nº 2 (1964).

PEREZ ROYO, Fernando: La desgravación fiscal a la exportación (Sevilla, Publicaciones de la Universidad, 1969).

PERULLES BASSAS, Juan José: Manual de Derecho fiscal - "Parte General" (Barcelona, Lib. Bosch, 1961).

PLATH, Helmuth y GIESE, Friedrich: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Frankfurt/Main, Verlag Kommentator G.m.b.H., 1967).

POTITO, Enrico:

- La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria (Napoli, Poligrafica & Cartevalori-Ercolano, 1970).
- Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance", nº 1 (1974).

- PRAENA REQUENA, Antonia: Los expedientes de devolución de ingresos indebidos, en "Hacienda Pública - Española", nº 16 (1972).
- PUGLIESE, Mario: Instituciones de Derecho financiero. - Derecho tributario (1ª ed. española, México, - Fondo de Cultura Económica, 1939).
- QUINTANA REDONDO, Carmelo: Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo, I (Madrid, Santillana, 1965). En colaboración con TRUJILLO PEÑA, José y BOLEA FORADADA, Juan Antonio.
- RIVERO DE ANDREA, Fernando: Contribución urbana (Madrid, Ed. ICE, 1966).
- ROCA SASTRE, Ramón María y MUNCUNILL PALET, José: Tratado de la Contribución de Utilidades (Barcelona, Ed. Ruiz Romero, 1945).
- RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro: El Presupuesto del Estado. - Introducción al Derecho Presupuestario (Madrid, Ed. Tecnos, 1970).
- RODRIGUEZ VILLAMIL, José María: Legislación del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes (2ª ed., Madrid, Graf. Tejarro, 1948).
- ROMANI BIESCAS, Arturo:
- La eficacia de las garantías legales del contribuyente, trabajo perteneciente a la obra colectiva "Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Ciclo de Derecho Público" (Alicante, Instituto de Estudios Alicantinos, 1973).
  - Procedimiento económico-administrativo y otros medios de revisión "Años 1967 a 1970" (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974).
- ROSSY, Hipólito:
- Instituciones de Derecho financiero (Barcelona, Lib. Bosch, 1959).
  - Moratorias fiscales, en "Revista de Derecho - Financiero y de Hacienda Pública", nº 14 (junio, 1954).

RUSSO, Pasquale: Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria (Milano, Ed. Giuffrè, 1969).

SAINZ DE BUJANDA, Fernando:

- Hacienda pública, Derecho financiero y Derecho tributario, en Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho financiero de nuestro tiempo, I (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1955).
- Estructura jurídica del sistema tributario, - en "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", nº 41 (extraordinario marzo, 1961).
- Notas de Derecho Financiero, I, 2º (Madrid, - Facultad de Derecho, 1967).
- Notas de Derecho Financiero, I, 3º (Madrid, - Facultad de Derecho, 1968-1972).
- Programa de Derecho Financiero (6ª ed., Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, 1972-1973).
- Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero, VI (Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973).

SALVADOR BULLON, Hilario y Pablo:

- El cuasi contrato de pago de lo indebido en Derecho administrativo, en "Revista de Derecho Privado", nº 414 (septiembre, 1951).
- La devolución de ingresos indebidos por el Impuesto de Derechos reales, en "Revista Crítica de Derecho Inmobiliario", nº 282 (noviembre, 1951).



- SANCHEZ, Ildefonso: Derecho Aduanero, Tema XXXIV, "La -  
desgravación fiscal a la exportación. Concep-  
to, naturaleza y régimen jurídico". (Adaptado  
al programa de ingreso en la Escuela de Estu-  
dios Aduaneros, s.f., aunque creemos que es -  
de 1970).
- SANDULLI, Aldo M.: Manuale di Diritto amministrativo -  
(9ª ed., Napoli, Ed. Jovene, 1966).
- SAYAGUES LASO, Enrique: Tratado de Derecho administrati-  
vo, I (Montevideo, 1959).
- SERRERA CONTRERAS, Pedro Luis: Lo económico-administra-  
tivo: historia y ámbito (Sevilla, Inst. "Gar-  
cía Oviedo", 1966).
- SMITH, Adam: Indagación acerca de la naturaleza y las -  
causas de la riqueza de las naciones. Capítu-  
lo titulado "Devoluciones de impuestos (Draw-  
-backs)" (Madrid, Ed. Aguilar, 1961).
- SOARES MARTINEZ, Pedro: Esboço de uma Teoría das Despe-  
sas pública, en "Ciência e Técnica Fiscal", -  
nº 99 (marzo, 1967).
- SOTO GUINDA, Joaquín: Tributación de las sociedades en  
España (2ª ed., Madrid, Guadiana de Publica-  
ciones, 1973).
- STRICKRODT, Georg y BUHLER, Ottmar: Steuerrecht, Band,-  
I, 2 Halbband (3. neubearbeitete Auflage, -  
Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag -  
Dr. Th. Gabler, 1960).
- TESAURO, Francesco: Il rimborso dell'imposta (Torino, -  
UTET, 1975).
- TESORO, Giorgio: Principii di Diritto Tributario (Bari,  
Ed. Macri, 1938).

TROTABAS, Louis:

- Finances Publiques (2ª ed., Paris, Dalloz, - 1967).
- Droit Fiscal (Paris, Dalloz, 1973). En colaboración con COTTERET, Jean-Marie.

TRUJILLO PEÑA, José: Comentarios a la Ley de lo Contencioso-Administrativo, I (Madrid, Santillana, - 1965). En colaboración con QUINTANA REDONDO, - Carmelo y BOLEA FORADADA, Juan Antonio.

TURPIN VARGAS, José: El Procedimiento Económico-Administrativo. Tribunales y Jurados (Madrid, Ed. De - recho Financiero, 1956).

UGAS CANELO, Luis R.: El Código Tributario. Sus normas complementarias y Jurisprudencia (2ª ed., San - tiago de Chile, Ed. Jurídica de Chile, 1967).

VILASECA MARCET, José María: La base jurídica de los - Impuestos de Derechos Reales y Timbre, en "Re - vista de Derecho Financiero y de Hacienda Pú - blica", nº 35 (septiembre, 1959).

VITTA, Cino: Diritto amministrativo (4ª ed., Torino, - UTET, 1955).

ZACCARIA, Francesco: La spesa pubblica nella teoria giu - ridica ed economica (Roma, Ed. Stamperia Na - zionale, 1972).

ZOLLER, Artur y GIERSCHEMANN, Albert: Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts, tomo I, Parte General (Berlín, Ed. Erich Schmidt, 1959).

ZWAHLEN: La restitution de l'impôt payé à tort, Regueil de travaux publiés à l'occasion de la 80<sup>e</sup>. - assemblée générale de la Société Suisse des - Juristes, 1946).